



UNIVERSIDAD DE CUENCA



**UNIVERSIDAD DE CUENCA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
ADMINISTRATIVAS**

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**UNIVERSIDAD DE CUENCA
INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

***“Impacto del Instructivo de Sanciones Pecuniarias en el cumplimiento
de las Obligaciones Tributarias asociadas a Impuestos Indirectos en el
cantón La Troncal período 2011 - 2012”***

**Tesis previa a la obtención del Título de
Magíster en Administración Tributaria**

AUTOR: Ing. Oscar Xavier Flores Romero

DIRECTOR: Dr. Renán Ramírez Redrován, Mg. Sc.

CUENCA – ECUADOR

2014



RESUMEN

El control de la Administración hacia los contribuyentes es cada vez mayor, es por ésta razón que el mejor negocio es pagar puntual y de manera oportuna los impuestos que correspondan según la Ley, con la creación e implementación del nuevo modelo de sanción que gradúa la onerosidad de las cuantías de sanción tomando en cuenta el tipo de infracción por segmento o estrato del sujeto pasivo, se pretende lograr construir ciudadanía fiscal, es así que se crea el Instructivo de Sanciones Pecuniarias, publicado en el Suplemento del Registro Oficial número 553 del 11 de octubre del 2011, con el objetivo de implantar un nuevo esquema sancionatorio, atendiendo los principios tributarios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

Por esta razón, si un contribuyente antes de octubre de 2011, fecha en la cual se publicó el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias, presentaba su declaración de IVA o ICE sin valor a pagar y sin ventas, no tenía la obligación de reconocer el hecho imponible y realizar la cuantificación de la cantidad a pagar por concepto de multa, sin embargo después de octubre del mismo año, se da el caso de que si el contribuyente tiene que presentar una declaración en cero es decir sin valor a pagar y sin valores de ingresos o ventas debe reconocer y cuantificar una multa, la misma que iría entre el rango de 30,00 hasta los 1.500,00 dólares de los Estados Unidos, según lo dispuesto en el artículo 349 del Código Tributario y dentro de los límites que establece el Instructivo de Sanciones Pecuniarias. Para la aplicación del valor de la sanción, la multa se calculará observando las situaciones y cuantías para cada tipo de contribuyente, el marco jurídico que sustenta las sanciones pertinentes por el incumplimiento a la normativa de parte de los contribuyentes. Con todos estos antecedentes se desea conocer si el contribuyente mejoró su cumplimiento tributario una vez publicado el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias o continúa con su hábito infractor, se desea verificar si el nuevo esquema sancionatorio fue efectivo específicamente en un cantón de bajo nivel de cumplimiento como es el caso de La Troncal en el período 2011 - 2012.



ABSTRACT

Control of the Administration to taxpayers is increasing. It is for this reason that the best business is to pay promptly any appropriate taxes according to law. The creation and implementation of the new model of punishment, which adjusts the onerous of the punishment amounts aims to build tax citizenship, taking into account the type of infringement by sector or stratum of the taxpayers. Thus the Instructive of Pecuniary Penalties is created, published in the supplement to official gazette number 553 of October 11, 2011, with the aim of implementing a new punitive scheme, considering the taxation principles of legality, equality and proportionality.

Before October 2011, date by which the Instructive of Pecuniary penalties was published, if a taxpayer submitted his IVA or ICE tax returns worthless to pay and with no sales, he had no obligation to recognize the taxable event or perform the quantification of the amount to be paid for penalty. However, after October of that year, if a taxpayer submits a tax returns worthless to pay and with no sales, he has the obligation to recognize and quantify a penalty, in the range of 30,00 to 1.500,00 dollars, according to the provisions of Article 34g of the Tax Code and within the limits that establishes the Instructive of pecuniary Penalties. For the implementation of the value of penalty it will be calculated considering the situations and amounts for each type of taxpayer, the legal framework supporting the penalties for infringement of the rules by taxpayers.

Given this background we want to know if the taxpayer improved his tax compliance once the Instructive of Pecuniary Penalties was published or continues with his unlawful habit. We want to check if the new punitive scheme was specifically effective in a canton of low compliance, La Troncal, during the period 2011-2012.



Índice de contenidos	Pág.
Introducción	13
Capítulo I	
El Tributo Naturaleza Legal y Conceptual	16
1.1. Fundamentación Teórica	16
1.2. Los Tributos	17
1.3. Finalidad de los Tributos	20
1.4. El Derecho Tributario	20
1.5. La Ley Tributaria	21
1.5.1. La Obligación Tributaria	23
1.6. El Servicio de Rentas Internas	24
1.7. Los Impuestos Indirectos	25
1.7.1. El Impuesto al Valor Agregado	26
1.7.1.1. Los Sujetos Pasivos del Impuesto al Valor Agregado	27
1.7.1.2. Objeto del Impuesto	28
1.7.2. El Impuesto a los Consumos Especiales	29
1.7.2.1. Los Sujetos Pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales	29
1.7.2.2. Objeto del Impuesto	30
1.8. Proceso Sancionatorio	31
1.8.1. La Infracción Tributaria	32
Capítulo II	
El Cumplimiento e Incumplimiento Tributario	34
2.1. Generalidades	35



2.2. Datos Informativos del Cantón La Troncal	35
2.3. La Presentación de la Obligación	39
2.4. La Falta de Presentación	41
2.5. La Presentación Tardía	42
2.6. Presentación en Cero	43
2.6.1. Declaración en Cero del Impuesto al Valor Agregado	44
2.6.2. Declaraciones en Cero del Impuesto a los Consumos Especiales	47
2.7. Presentación del IVA en Cero Fuera de los Plazos	49
2.8. Presentación del ICE en Cero Fuera de los Plazos	51

Capítulo III

Análisis del impacto fiscal del instructivo de sanciones pecuniarias en el cantón La Troncal periodo 2011-2012	53
3.1 El Instructivo de Sanciones Pecuniarias	53
3.2. Recaudación de Contribuyentes que se autoliquidan la multa por Presentación Tardía.	57
3.3. Contribuyentes que inobservaron el Instructivo	59
3.4. Sectorización del Cumplimiento e Incumplimiento Tributario	63
3.5. Análisis de la Omisidad y Cumplimiento Tributario	67
3.6. Análisis del Comportamiento de reincidencia en la presentación tardía de declaraciones en cero de los Contribuyentes que pagaron una multa pecuniaria	69
3.7 Encuesta dirigida a los habitantes del Cantón La Troncal	69
3.8 Tabulación de datos	71

Capítulo IV

Conclusiones y Recomendaciones	75
4.1. Conclusiones	75



4.2. Recomendaciones	77
Bibliografía	79
Anexo	81



Índice de Gráficos, Cuadros, Tablas y Diagramas	Pág.
Gráfico N° 1	14
Gráfico N° 2	36
Gráfico N° 3	37
Gráfico N° 4	38
Gráfico N° 5	39
Gráfico N° 6	45
Gráfico N° 7	46
Gráfico N° 8	47
Gráfico N° 9	48
Gráfico N° 10	50
Gráfico N° 11	51
Gráfico N° 12	52
Gráfico N° 13	59
Gráfico N° 14	60
Gráfico N° 15	62
Gráfico N° 16	63
Gráfico N° 17	64
Gráfico N° 18	65
Gráfico N° 19	65
Gráfico N° 20	66
Gráfico N° 21	67
Gráfico N° 22	68
Cuadro N° 1	37



Cuadro N° 2	38
Cuadro N° 3	38
Cuadro N° 4	45
Cuadro N° 5	48
Cuadro N° 6	49
Cuadro N° 7	58
Cuadro N° 8	60
Cuadro N° 9	61
Cuadro N° 10	63
Cuadro N° 11	68
Tabla N° 1	40
Tabla N° 2	41
Tabla N° 3	54
Tabla N° 4	56
Tabla N° 5	56
Diagrama N° 1	55



UNIVERSIDAD DE CUENCA

UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Oscar Xavier Flores Romero, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Magister en Administración Tributaria. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

Cuenca, 27 de mayo de 2014

Ing. Oscar Xavier Flores Romero

C.I. 0301466389



UNIVERSIDAD DE CUENCA

UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Oscar Xavier Flores Romero, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, 27 de mayo de 2014

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Oscar Xavier Flores Romero", with a large, stylized "R" at the end.

Ing. Oscar Xavier Flores Romero
C.I.0301466389



UNIVERSIDAD DE CUENCA

AGRADECIMIENTO:

Deseo expresar un agradecimiento sincero al Doctor Renán Ramírez R. Mg. Sc, Director del presente trabajo de graduación, al personal administrativo de la escuela de Postgrados de Economía, al Instituto de Altos Estudios Nacionales y al Servicio de Rentas Internas por las facilidades en el desarrollo de la investigación.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

DEDICATORIA:

A mi esposa e hijas, quienes con su cariño y comprensión han sido la razón mi vida.

A mi padre y madre, por su apoyo y ayuda en todo momento.



INTRODUCCIÓN

Impacto del Instructivo de Sanciones Pecuniarias en el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias asociadas a Impuestos Indirectos en el cantón La Troncal período 2011 – 2012.

Los sistemas tributarios en general son desarrollados en base del resultado de siglos de evolución, primeramente diseñados para fines domésticos o internos, para luego extenderse a las fronteras en donde se crean los aranceles y denominándose impuestos de economía abierta¹.

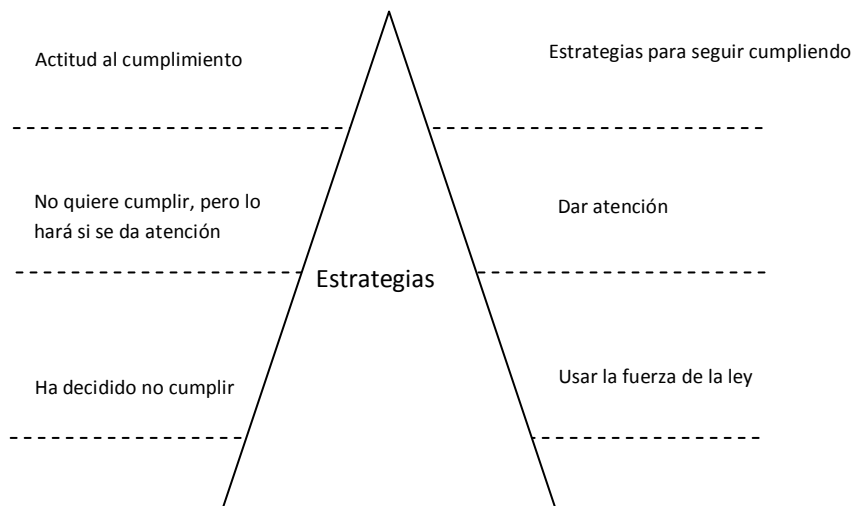
En cualquiera de estos 2 escenarios posibles el punto central de toda administración es la recaudación de tributos para financiar el gasto público, logrando la redistribución de la riqueza, cumpliendo así con la cohesión social entre los individuos y aplicando el principio constitucional de equidad, procurando gravar de igual manera a quienes se encuentran en un nivel económico similar.

La evolución de los impuestos ha permitido la consolidación de las Administraciones Tributarias como Instituciones que interactúen entre los intereses económicos y políticos de una Nación, normando y regulando cada vez más el comportamiento del contribuyente frente al Estado, utilizando el poder coercitivo, procurando así corregir la conducta infractora.

Existen diversos factores que inciden en la conducta de los contribuyentes como por ejemplo: el trato que reciben de la Administración Tributaria, los valores innatos de cada persona y la equidad del sistema fiscal como principales factores²; estos generan diferentes niveles de cumplimiento, por tal motivo las acciones de control deben ser aplicadas de la siguiente manera:

¹ Fuente: CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias)

² Fuente: Encuesta realizada por el Autor.

Gráfico N° 1Fuente: OCDE³ 2004

En virtud de lo expuesto se aplica el Instructivo de Sanciones Pecuniarias y como se mencionó en líneas anteriores su objetivo es mejorar la cultura tributaria y construir ciudadanía fiscal por medio de la sanción, graduando la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, por segmento o estrato del contribuyente.

El presente estudio se lo realiza tomando en consideración el ejercicio económico 2011 – 2012 en el cantón costanero de La Troncal que dicho sea de paso es el cantón que registra el menor cumplimiento de recaudación en la Regional del Austro en relación de la meta fijada para estos años por la Administración Central.

En este contexto se analizará la información proporcionada por la Administración Tributaria, verificando a través de la presentación de declaraciones si el contribuyente mejoró su hábito infractor, es decir que el contribuyente presente sus obligaciones dentro de los plazos establecidos en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno o simplemente establecer que el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias no logró el objetivo para el que fue creado.

³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) este Organismo está compuesta por 34 países afiliados y su misión es promover políticas públicas para mejoren el bienestar económico y social de los hombres.



En este sentido el presente trabajo se lo ha dividido en cuatro capítulos: En el Capítulo I se abordará la temática referente al tributo y su naturaleza legal y conceptual, las obligaciones, el ilícito tributario; particularmente se centrará sobre el proceso sancionatorio como parte substancial del tema abordado.

El capítulo II estará orientado a describir la información proporcionada por el Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, sobre los contribuyentes que presentan o no su declaración, es decir el verificar el cumplimiento e incumplimiento tributario.

En el capítulo III se abordará lo referente al análisis del impacto fiscal del Instructivo de Sanciones Pecuniarias los resultados de la aplicación de dicho instructivo, su incidencia e influencia en el cantón La Troncal período 2011 - 2012.

El principal objetivo del trabajo investigativo como se mencionó en el anteproyecto es determinar la incidencia del Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias en el cumplimiento oportuno de las Obligaciones Tributarias en el cantón La Troncal y como incide en la recaudación y construcción de ciudadanía fiscal.

Para finalizar en el capítulo IV se sintetizará la investigación realizada, presentando las conclusiones y recomendaciones del trabajo desarrollado.



CAPÍTULO I

EL TRIBUTO NATURALEZA LEGAL Y CONCEPTUAL

1.1. FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA

Los tributos nacen como una forma de búsqueda de ingresos para los Estados, fueron implementados para solventar las necesidades públicas. Es por esto que se puede decir que los primeros recursos tributarios fueron aquellos que el Estado obtuvo por el ejercicio de su poder de imperio o a través de costumbres que luego se convirtieron en Leyes, en la Roma antigua⁴.

El origen de los impuestos data desde la era primitiva, cuando los hombres entregaban ofrendas a los dioses para recibir algunos beneficios, la misma se imponía de manera desproporcional sin considerar factores económicos, en lo posterior con la civilización griega, se empieza a manejar el término de la progresividad para el pago de los impuestos mediante el cual se ajustaban los tributos de acuerdo a la capacidad económica de cada persona⁵.

De igual forma en América, las culturas indígenas como la Inca, Azteca y Chibcha, tributaban de manera justa por medio de un sistema de aportes organizado de manera ordenada por ellos.

En la época del Imperio Romano, el Emperador de aquel entonces “*Constantino*” decide extender los impuestos a todas las ciudades para engrandecer a Roma, así lo dicen los relatos bibliográficos.

También en Egipto una forma común de tributar era a través del trabajo físico, el claro ejemplo de esto es la construcción de la pirámide de Keops hace 2.500 años

⁴ La explotación de los recursos naturales y la protección del medio ambiente en las regulaciones jurídicas tributarias cubanas, Ms. Marisa Labrada Verdecia, 1992.

⁵ Centro de Estudios Fiscales – Historia de la Tributación, enero 2012



antes de Cristo en donde el esclavo tenía que traer enormes piedras desde Etiopía como forma de contribución.

Los impuestos actuales en general o a nivel mundial que rigen el sistema impositivo, se implantaron a fines del siglo XIX y a principios del siglo XX, dentro de los tributos creados en esa época, sobresalieron: el impuesto a la renta tanto al exportador como al importador, al vendedor y al productor entre otros⁶.

1.2. LOS TRIBUTOS

Se define al tributo como la prestación que se satisface comúnmente en dinero, que determina y recepta el Estado en ejercicio de su poder de imperio conferido por la sociedad sobre la base de una capacidad contributiva, constituyéndose en una fuente de ingresos ordinarios para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. Se debe tomar en consideración de que los tributos deben estar basados por los principios constitucionales como por ejemplo el de legalidad, el cual menciona que no hay tributo sin una ley que lo ampare, conocido en su vocablo latino como “*Nullum tributum sine lege*”. Es decir que nadie puede ser obligado a pagar algún tributo si la Ley no ordena. Todo tributo debe ser creado por Ley, en nuestro caso particular la Constitución faculta a la Asamblea Nacional.

Básicamente se puede definir 3 tipos únicos de tributos como son: Los impuestos, las Tasas y las Contribuciones Especiales.

1.2.1 Los Impuestos.- Lo constituyen las prestaciones satisfechas en dinero o especies, exigidas por el Estado, en virtud del poder de imperio conferida por la propia sociedad; sin que exista una contraprestación y que el contribuyente se ve obligado a pagar por encontrarse en el caso previsto por la disposición legal que configura la existencia del tributo.

⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias <http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1034-los-impuestos.pdf> fecha 21/01/2014.



A los impuestos se los clasifica⁷ en Impuestos Directos e Indirectos, Impuestos Reales y Personales; Impuestos Internos y Externos; Impuestos Ordinarios y Extraordinarios; Impuestos Proporcionales y Progresivos.

Impuestos Directos: Son aquellos por los cuales el contribuyente recibe la carga del impuesto, siendo imposible trasladarlo a una tercera persona. Estos impuestos por lo general lo pagan los contribuyentes por el total de los ingresos que reciben y en base a situaciones de cada uno de ellos.

Ejemplo: El Impuesto a la Renta, El Impuesto a la Patente Municipal.

Impuestos Indirectos: Son aquellos por los cuales el contribuyente puede trasladar el pago a una tercera persona. En este tipo de impuestos todos tienen el mismo tratamiento sin importar cuál es la su situación económica particular de cada individuo.

Ejemplo: El Impuesto al Valor Agregado (IVA) tarifa 12%, que se tiene que pagar cuando se configura el hecho generador, por la compra del bien o en la prestación de un servicio, también lo es el Impuesto a la Alcabala y Plusvalía.

Impuestos Reales: Se los considera reales por cuanto gravan directamente un objeto o hecho, sin importar la de la situación económica del titular.

Ejemplo: El Impuesto Predial.

Impuestos Personales: Son aquellos en los cuales se grava a la persona natural o jurídica en base a su capacidad económica.

Ejemplo: El Impuesto a la Renta.

Impuestos Internos: Son aquellos que se aplican dentro de una determinada circunscripción territorial.

⁷ Centro Estudios Fiscales – Teoría General de la Tributación, enero 2012



Ejemplo: El Impuesto a las Ventas como el IVA, el Impuesto a los Consumos Especiales, etc.

Impuestos Externos: Son aquellos que se establecen a nivel fronterizo, son utilizados para controlar el comercio internacional.

Ejemplo: El Impuesto a las Importaciones y Exportaciones, llamados también aranceles.

Impuestos Ordinarios: Son aquellos que siempre constan y forman parte de Presupuesto General del Estado, estos se recaudan periódicamente, y que sirven para financiar las necesidades de los países.

Ejemplo: El Impuestos a la Renta, al Valor Agregado, a los Consumos Especiales, etc.

Impuestos Extraordinarios: Son aquellos que se recaudan por excepción, originados por motivos de orden público y en casos de emergencia.

Impuestos Proporcionales: Son aquellos en los cuáles la tarifa siempre es la misma en relación de la base impositiva.

Ejemplo: El 12% del Impuesto al Valor Agregado, o el 22% de Impuesto a la Renta que pagan las sociedades.

Impuestos Progresivos: Son aquellos en el cual la tarifa del impuesto va aumentando gradualmente a medida que aumenta la capacidad del contribuyente.

Ejemplo: El Impuesto a la Renta.

1.2.2 Las Tasas.- Al igual que los impuestos es otra forma de contribución a favor del Estado y también se deriva del poder de imperio de la Ley expedida por el Estado; generado por la prestación de un servicio efectivo o potencial, otorgado de manera directa por el Estado es decir se paga por la utilización de un servicio público y no



por tener mayor o menor capacidad económica, si no hay un proceso o actividad administrativa prestada directamente, no puede haber tasa.

Ejemplo: La tasa que paga el ciudadano por la obtención de la cédula de ciudadanía, el valor pagado por la aprobación de planos, etc.

1.2.3 Contribuciones Especiales.- Son las prestaciones de carácter obligatorio originados a consecuencia de beneficios individuales o colectivos, cuyo hecho generador consiste en la obtención por parte del contribuyente de un beneficio o plusvalía de sus bienes, derivado de la realización de obras públicas la misma puede ser por ejemplo: la pavimentación, ensanche y construcción de la vía pública donde se encuentra el inmueble, la construcción de un parque circundante, aceras, alcantarillado, alumbrado público, plazas, jardines, etc. Este tributo le compete administrar exclusivamente a los GAD's⁸.

1.3. FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS

El fin principal de los tributos es proporcionar al Estado de los recursos económicos apreciables en dinero para destinarlo a sufragar el gasto público (la redistribución de la riqueza). Por lo tanto, los tributos además de ser medios para recaudar ingresos, servirán como instrumento de gestión de política económica para estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y el desarrollo de la economía nacional⁹.

1.4. EL DERECHO TRIBUTARIO

Primeramente debemos tener claro la diferencia entre el derecho público y el derecho privado ya que sobre el primero se basará el tema de la presente investigación.

⁸ Gobiernos Autónomos Descentralizados.

⁹ Art. 6 del Código Tributario Ecuatoriano.



Se define al derecho público como un conjunto de normas que regula el comportamiento entre el Estado y los Ciudadanos, cuando el primero actúa con poder de imperio. El principio fundamental que rige el derecho público es *“Sólo puede hacerse aquello que está establecido o permitido por Ley”*. (Se debe tomar en cuenta que la Ley prohíbe, manda o permite).

El Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero y a su vez el Derecho Financiero es parte del Derecho Público. Por lo tanto se deduce que el Derecho Tributario es parte del Derecho Público y en fundamento a esto, solo se puede hacer aquello que la Ley nos faculta de forma puntual y expresa.

Por otro lado el derecho privado es el conjunto de normas que regulan los actos entre los individuos. Y el principio fundamental que rige el derecho privado es *“Se puede hacer todo con excepción de aquello que esté prohibido por la Ley”*.

Son parte del derecho privado el Derecho Civil, Derecho Mercantil, Derecho Societario.

En este sentido se puede definir de derecho tributario como:

“La disciplina que estudia el ordenamiento normativo jurídico, que regula el establecimiento y la aplicación de los tributos¹⁰.”

1.5. LA LEY TRIBUTARIA

El Ecuador es un país de derecho y basa su estructura jurídico-tributario en los principios establecidos en la Constitución como norma suprema; y, que adicionalmente es el pilar fundamental de las demás ramas del derecho, el artículo 300 del citado cuerpo legal menciona que el Estado se regirá por los principios de equidad, generalidad, progresividad, eficiencia, irretroactividad, transparencia,

¹⁰ QUERALT, Juan Martín y otros. “Curso de Derecho Financiero Tributario”. 14° edición. Editorial Tecnos, España, 2003, p. 37.



simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria. Los mismos que servirán para armonizar el sistema fiscal.

El principio de reserva de Ley o también llamado de legalidad, se encuentra dentro del marco del Estado de Derecho, por éste, el Estado se rige y acepta estar sometido a normas de derecho. La Constitución dispone que el Congreso Nacional hoy llamado la Asamblea Nacional, tendrá entre sus atribuciones la de crear, modificar o suprimir tributos¹¹, de igual manera el Código Tributario en su artículo 3 dispone: *“Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán modificar, establecer o extinguir tributos.”* De igual manera el mismo cuerpo legal dispone que *“No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes que reciben la carga fiscal. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la Ley. El Presidente Constitucional de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”*¹².

Las Leyes Tributarias determinarán la base imponible, los sujetos de la obligación tributaria: El Sujeto Activo y Sujeto Pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la Ley que deban concederse conforme el Código Tributario¹³.

En síntesis, el conjunto de las relaciones jurídico-tributarias¹⁴ entre los sujetos: activo¹⁵ y pasivos¹⁶, y obligaciones tanto de la administración tributaria cuanto de los contribuyentes y responsables, están sometidos en forma estricta e imprescindible al principio de legalidad, su normativa tributaria entrará en vigencia desde la fecha que la misma Ley señale para tal efecto.

¹¹ Art 131 numeral 3 de la Constitución Política del Ecuador.

¹² Art 3 del Código Tributario.

¹³ Art 4 del Código Tributario.

¹⁴ Conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de tributos.

¹⁵ El Estado.

¹⁶ Los contribuyentes o responsables, que tiene que cumplir por disposición expresa de la ley con la con sus obligaciones tributarias.



1.5.1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Según lo dispuesto en el artículo 14 del Código Tributario se define la obligación tributaria como: “.....el vínculo jurídico personal existente entre el Estado y los contribuyentes o responsables, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero o servicios apreciables en dinero, al momento de verificarse el hecho generador¹⁷.” Es decir, con el nacimiento del hecho generador nace conjuntamente la obligación tributaria y se establece el vínculo del poder público a todos los contribuyentes, ésta obligación tiene por objeto el pago de la cuota, dicha cuota es la cantidad que se paga, precisamente, por voluntad de la Ley y de carácter pecuniario.

Al establecer la obligación tributaria se crea la necesidad del cumplimiento tributario, el mismo puede ser voluntario o forzoso, el primero que debería ser el más natural y común; mientras que el segundo ocasiona la intervención de la Administración para ejercer su poder coercitivo, mismo que es conferido por la facultad sancionadora como lo ordena el artículo 70 del Código Tributario para la consecución de los fines fiscales.

Este tipo de comportamientos de parte de los contribuyentes es lo que origina en algunos casos la evasión fiscal¹⁸ como medida para el no pago de los impuestos.

Como lo establece la norma actual vigente en su artículo 37 del Código Tributario, la obligación tributaria se extingue o satisface de acuerdo siguientes modos citados a continuación:

- *Solución o pago;*
- *Compensación;*

¹⁷ Se define en el Código Tributario como el presupuesto establecido por Ley para configurar el tributo.

¹⁸ C. Morales y F. Ruiz, El Análisis de la Evasión Fiscal en el Ecuador” (Proyecto de Tesis, Instituto de Ciencias Humanísticas y Económicas, Escuelas Superior Politécnica del Litoral año 2005) Define la evasión como: El no pago de las contribuciones a las cuales están sometidos, de manera dolosa, éste no solo perjudica los ingresos del Estado, sino que deteriora la estructura social/económica de una nación, ocasionando un efecto dañino para la sociedad, ya que además distorsiona la neutralidad económica, provoca una asignación ineficiente de recursos, restándole competitividad a los comerciantes justos.



- *Confusión;*
- *Remisión; y,*
- *Prescripción de la acción de cobro.*

Por lo tanto cuando un contribuyente no cumple o extingue la obligación tributaria por cualquiera de los modos citados previamente, la Administración Tributaria, aplica las sanciones respectivas por el incumplimiento de los deberes específicos.

1.6. EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Es la Institución encargada de la administración de los tributos internos en el Ecuador, fue creada por la Ley N° 41¹⁹, como la Entidad Técnica y Autónoma de Derecho Público, con su propia personería jurídica, patrimonio y recursos, con el objeto garantizar la recaudación de impuestos, como parte sustancial para el financiamiento del Presupuesto General del Estado y con la suficiente capacidad para ejecutar las medidas de control que posibiliten y apunten hacia la reducción de la evasión tributaria del país, logrando cohesión social a través de la cultura tributaria.

Por lo expuesto y con la finalidad de lograr una administración efectiva y eficiente, se atribuye a la Administración Tributaria las facultades que el Código Tributario lo establece para su correcta gestión y control de tributos como son las facultades: Determinadora, Resolutiva, Sancionadora y Recaudadora.

La Facultad determinadora.- Es el conjunto de actos normados, realizados por la Administración Tributaria, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto pasivo de la obligación, la base imponible y el valor del tributo. La potestad de esta facultad incluye: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones que realizan los contribuyentes o

¹⁹ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas publicado en el Registro Oficial. 206 del 02 de diciembre de 1997.



responsables; la composición del tributo correspondiente al advertirse que exista hechos imponible, y la adopción de las normas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Facultad resolutoria.- Las autoridades de la administración que la Ley señale, están obligadas a expedir resoluciones motivadas cuando corresponda, respecto de toda petición, consulta, reclamo y recurso que, en ejercicio de su propio derecho, presenten los sujetos pasivos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración tributaria.

Facultad sancionadora.- Establece que en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.

Facultad recaudadora.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la Ley o el Reglamento establezcan para cada tributo²⁰.

1.7. LOS IMPUESTOS INDIRECTOS

Este tipo de impuestos en general gravan principalmente el consumo de los contribuyentes; es llamado indirecto por el hecho de que no repercute en forma directa sobre los ingresos²¹, ganancias o capacidad contributiva de la persona sino más bien recae sobre los Costos de producción y Venta de las empresas, que a su vez es trasladado al consumidor final a través de los precios, es decir este impuesto deben pagarlos cualquier persona que compre un bien o un servicio gravado con un impuesto, sin importar que esta persona esté o no en capacidad de tributar.

²⁰ Artículos: 68, 69, 70, 71 del Código Tributario

²¹ Centro de Estudios Fiscales - Introducción a la Teoría General de la Tributación, enero 2012



Estos impuestos son los gravámenes establecidos por Ley en base a la venta, compra o uso de bienes y servicios y que los productores cargan a los gastos de producción.

Se supondría que si una persona no tiene dinero o recursos ni siquiera para alimentarse o vestirse, no debería pagar impuestos, sin embargo eso no sucede con los impuestos indirectos o impuestos a las ventas, en donde una parte de la canasta familiar está gravada con este impuesto, y si no se paga el IVA no sería posible alimentarse. No se requiere mucho esfuerzo para darse cuenta lo injusto que es este impuesto. Una persona que no gana o no genera ingresos ni siquiera para alimentar a su familia, pero irónicamente debe pagar este impuesto, para nuestro caso particular puede ser el IVA, el ICE o el ISD.

1.7.1. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) representa el de mayor peso tributario en el Ecuador a pesar de que el Estado pretende darle ese sitio a los impuestos progresivos o directos como el Impuesto a la Renta según lo establece el artículo 300 de la Constitución.

El IVA por su estructura regresiva²² enfocada al consumo, número de sujetos pasivos y recaudación, continúa en primer lugar de todos los impuestos que administra el Servicio de Rentas Internas²³. El IVA es considerado uno de los grandes hallazgos en materia tributaria del siglo XX, introducido en Francia por los años cincuenta, se instala durante muchos años en nuestro sistema tributario, y mantiene su estructura hasta la actualidad, si bien es cierto con reformas tributarias frecuentes, pero de tipo coyuntural que no han tenido otro objetivo que corregir las falencias detectadas en el sistema²⁴.

²² Impuesto regresivo.- Cuando a mayor ganancia o renta, el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible es menor.

²³ Información oficial proporcionada en el sitio www.sri.gob.ec

²⁴ Centro de Estudios Fiscales El Impuesto al Valor Agregado Capítulo I, enero 2012



El Impuesto al Valor Agregado se originó en Europa a principios del siglo pasado, bajo el régimen tradicional como un impuesto a las ventas; posteriormente, el uso de un impuesto tipo Valor Agregado con imposición acumulativa y que grava al consumo fue recomendado por Carl Von Siemens al gobierno alemán y finalmente es utilizado en los años cincuenta por Francia, en la cual se adopta este impuesto exclusivamente para gravar a las ventas²⁵. Justamente es Maurice Lauré Ministro francés de Finanzas en la Posguerra y profesor de finanzas públicas es a quien se le atribuye la autoría intelectual del IVA²⁶.

En 1995, según el modelo de Harvard, se establece el modelo de Código Tributario mundial básico y se determina que todo sistema impositivo tenga IVA. En la Comunidad Andina, a través de la Decisión CAN²⁷ 599 de 2004, se da las pautas para la armonización de este impuesto en los países miembros, donde se incluye a Ecuador²⁸.

Es así que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto al consumo de carácter universal, se comporta de manera simétrica en todo mundo, e inclusive muchos de los países concuerdan en sus siglas (IVA).

1.7.1.1. LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Se diferencia a tres tipos de sujetos pasivos del IVA por su calidad de contribuyentes, por su calidad de agente de percepción y por su calidad de agente retención:

- En calidad de contribuyentes, son todos quienes realicen compras locales o importaciones de bienes y/o servicios que estén gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena.

²⁵ [Documento WWW]. URL <http://www.forexeco.com/economia/haciendapublica/222-historia-impuesto-sobre-el-valor-anadido.html>. Fecha 21/02/2014.

²⁶ [Documento WWW]. URL <http://www.slideshare.net/alrayon/ud-fe-t2-contabilidad-general>. Fecha 21/02/2014

²⁷ Comunidad Andina de Naciones

²⁸ [Documento WWW]. URL http://www.cntv.org.co/cntv_bop/basedoc/desicion/comisioncandina/desicion_comisioncandina_dec599.html. Fecha 21/02/2014



- En calidad de agentes de percepción son todas las personas naturales y jurídicas que efectúen transferencias de bienes y/o servicios gravados con una tarifa.
- En calidad de agentes de retención son las todas las entidades del sector público inclusive las empresa públicas, las sociedades como tal, las sucesiones indivisas y las personas naturales designadas como contribuyentes especiales por el Servicio de Rentas Internas, así también los exportadores y operadores de turismo receptivo por el total del IVA pagado en las adquisiciones de bienes que sean objeto de comercialización; los importadores de servicios gravados por la totalidad del IVA generado en tales servicios y Petrocomercial y, las estaciones de servicio de combustibles sobre el IVA presuntivo en la comercialización de combustibles.

1.7.1.2. OBJETO DEL IMPUESTO

El IVA es un impuesto indirecto, se grava en cada etapa de la cadena de comercialización, es decir es un impuesto plurifásico (grava en todas las fases de comercialización) en forma no acumulada y con una metodología de valor añadido. Es indirecto como se explicó en líneas anteriores porque no recae en el generador del hecho imponible sino en el consumidor final o la persona que compra, por lo tanto su razón de ser es bastante distante a la del Impuesto a la Renta.

El IVA es el impuesto más representativo del sistema impositivo de nuestro país ya que aporta aproximadamente con el 55%²⁹ del total de la recaudación tributaria. La tarifa a pagar es igual para todos los consumidores que adquieren el mismo producto o servicio sin importar su capacidad económica o contributiva.

²⁹ Información obtenida del sitio oficial: www.sri.gob.ec



1.7.2. EL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

Otro de los impuestos indirectos administrados localmente por el Servicio de Rentas Internas, es el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), este impuesto también tiene la particularidad de tener el carácter de regresivo.

A diferencia del IVA que grava a todos los consumos, este recae sobre ciertos consumos específicos de bienes y servicios establecidos con una tarifa determinada según la Ley.

El hecho generador por el cual se grava el ICE, es la transferencia, a título oneroso o gratuito realizada por el fabricante y la prestación del servicio. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador se da al momento de la desaduanización.

1.7.2.1. LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

Son sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales:

1. Las personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad; y sociedades en general fabricantes de bienes gravados con este impuesto.
2. Las personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad; y sociedades en general que presten servicios gravados con este impuesto.
3. Quienes se dediquen a realizar actividades de importación de bienes que estén gravados con este impuesto.
4. Quienes se dediquen a realizar actividades de importación de servicios que estén gravados con este impuesto.



Así estos sujetos pasivos liquidarán el impuesto en base en el precio de venta al público (PVP) sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA; o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establece anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas.

Vale indicar que con la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado se establecen nuevas formas de imposición, para el caso de bienes y servicios gravados con este impuesto. Estas nuevas formas son:

- **Específica.-** Es aquella en la cual independientemente de su valor, se grava con una tarifa fija a cada unidad fabricada o importada.

Ejemplo: la tarifa de 0,08 centavos de dólar por unidad de cigarrillo o para el caso de bebidas alcohólicas 6,20 dólares por litro de alcohol puro.

- **Ad Valorem.-** En este método de imposición se aplica una tarifa porcentual fija sobre la base imponible determinada de conformidad con la Ley.

Ejemplo: La tarifa de 15% para los servicios de televisión pagada o el 100% en caso de compra de los focos incandescentes.

- **Mixta.-** Es aquella en la cual se combina los dos tipos de imposición anteriores sobre un mismo bien o servicio.

Ejemplo: Los productos de tabaco tiene una tarifa ad valorem del 150%, adicionalmente se grava una tarifa específica de 0,08 centavos de dólar a cada unidad de cigarrillo.

1.7.2.2. OBJETO DEL IMPUESTO

El ICE es un impuesto que se grava en una sola fase de comercialización, ya sea a la fabricación o importación y tiene 2 fines básicos:



La primera finalidad recaudar ingresos para el Estado debido al consumo de bienes y servicios como por ejemplo: membrecías, yates, aviones etc.

La segunda finalidad que dicho sea de paso es extra fiscal y consiste en restringir el consumo de ciertos bienes que el Estado ha considerado que resultan dañinos para la salud como: cigarrillos, bebidas alcohólicas, etc. Y que por lo contrario a corto o largo plazo resulta un costo para el Estado por tener que destinar más recursos para la salud, justamente para atender a las personas que consumen bienes gravados con este impuesto.

A diferencia del IVA, este impuesto grava únicamente en la primera etapa de comercialización pero se calcula en base al precio de venta al público, es decir como si fuera la última etapa de comercialización.

Por ejemplo en la comercialización de una cerveza el fabricante vende al mayorista el bien incluido el IVA y el ICE; luego, el mayorista vende el mismo bien al minorista únicamente gravando el IVA el mismo que lo cobrará al consumidor final, en este caso el consumidor final ya no pagará el ICE que fue previamente pagado por el mayorista.

1.8. PROCESO SANCIONATORIO

Todos los procesos sancionatorios emanados por parte de la Administración están enmarcados en el principio de legalidad, así su aplicación lo dispone la Constitución Política del Ecuador³⁰, adicionalmente el Código Tributario destina un capítulo específico para las infracciones³¹ en donde se establece la sustanciación de la misma.

³⁰ Constitución Política del Ecuador. Artículo 76, numeral 5 y 6. Artículo 132 numeral 2.

³¹ Código Tributario, Libro Cuarto del Ilícito Tributario, Capítulo II.



1.8.1. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Según lo dispuesto en el artículo 314 del Código Tributario la infracción se define como: *“toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas”³² sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.*

De igual manera la normativa Ecuatoriana divide a la infracción tributaria en 3 tipos que son:

- Delitos
- Contravenciones
- Faltas reglamentarias

Los Delitos.- Son delitos los tipificados y sancionados como tales en el Código Tributario y en otras Leyes Tributarias.

Las Contravenciones.- Son contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales.

Las Faltas Reglamentarias.- Son faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones³³.

Este trabajo se centrará en las contravenciones como objeto de análisis del tema de estudio, así el Código Tributario establece los deberes que tienen los sujetos pasivos para con la Administración Tributaria y cuyo incumplimiento es considerado como infracción ante el ente tributario por la violación de las normas adjetivas de cumplimiento obligatorio.

³² “Normas tributarias sustantivas” Se refiere aquellas establecidas en la norma de mayor jerarquía.

³³ Código Tributario, Art. 315 Clases de infracciones



El artículo 96 del Código Tributario define los deberes formales:

Art. 96.- “Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;

b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;

c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;

d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva Ley Tributaria establezca.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.”

Por lo expuesto y de acuerdo al numeral 1 literal d) de la norma antes referida, la no presentación de una declaración constituye una contravención sancionada conforme la Ley.



CAPÍTULO II

EL CUMPLIMIENTO E INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Es necesario puntualizar que el comportamiento del contribuyente para el cumplimiento o incumplimiento tributario está condicionada en función de su cultura formal y ética, de la expectativa que tiene de la administración, de la interrogante que a donde irán los recursos recaudados, de qué beneficios futuros podrá obtener³⁴, es decir el contribuyente analiza los posibles resultados y toma una decisión, esto en fundamento a lo mencionado por Harold J. Leavitt, en su libro “Psicología Gerencial”, que son:

“La 1° es la idea de causalidad, de que la conducta del ser humano tiene una causa” esto es un incentivo o una fuerza que origina su accionar y lo impulsa hacia la obtención de algo, introduciendo en su mente un “nivel de aspiración” o sea la meta que la persona se plantea hacer o alcanzar algo; *“En 2° lugar está la idea de dirección”*, que el comportamiento racional no solo tiene una causa sino también un fin, de que está orientado hacia una meta. Esto se complementa con la 3° idea *“la motivación”*, la conducta del ser encuentra un impulso, un motivo, un deseo, una necesidad, una tendencia.

Adicionalmente el ser humano es el que va a tomar la decisión de su comportamiento, como lo dice el psicólogo Homans, en su obra Teoría de la Psicología Social (1961, pág. 13) *“el comportamiento humano como una función de su beneficio en cantidad y en calidad depende de la cantidad y calidad de la recompensa y del castigo que busca”*.

Es por esto que luego de citar el comportamiento, es necesario establecer cuáles son los contribuyentes que cumple e incumplen las normas legales tributarias en base a

³⁴ Fuente: Encuesta realizada por el Autor



los datos proporcionados por el Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas.

Para esto la Administración cuenta con sus propias herramientas las mismas que le permitirán tener un sistema adecuado de control³⁵ como:

- El catastro estadístico de todos los contribuyentes y el análisis periódico del comportamiento tributario.
- Las normas para penalizar a los infractores y de manera especial a los contribuyentes que cometen actos de evasión y medidas anti elusivas para los que se quieren aprovechar utilizando el vacío legal.
- La aplicación de una política administrativa para hacer presencia en los sectores en los cuales su control no es material.

Estas son las herramientas de control por parte de Servicio de Rentas Internas para hacer frente a los casos de incumplimiento presentados por los sujetos pasivos.

2.1. GENERALIDADES

El cantón La Troncal es un cantón perteneciente a la provincia del Cañar, es el tercer cantón más poblado de dicha provincia con 54.389 habitantes según el último censo de población y vivienda del año 2010.

2.2. DATOS INFORMATIVOS DEL CANTÓN LA TRONCAL

En el cantón La Troncal se encuentran registrados en los catastros del RUC al 31 de diciembre de 2012 5.438 contribuyentes entre personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y personas naturales si obligadas a llevar contabilidad , si lo

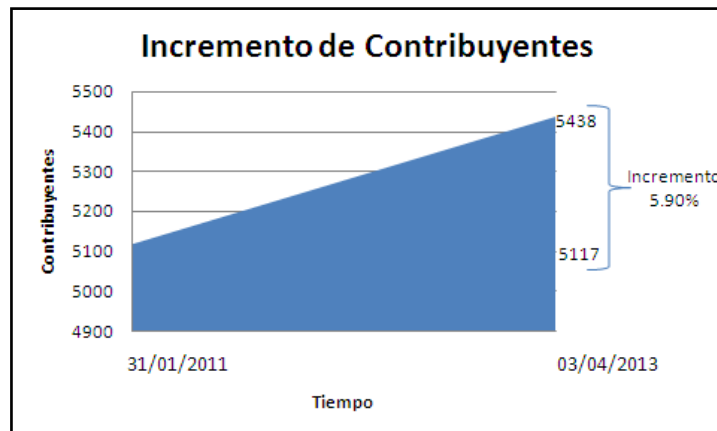
³⁵ Departamentos de Apoyo Operativo al Control Tributario - Área de Métodos y Procedimientos



comparamos con los 5.117 contribuyentes inscritos hasta el 31 de diciembre de 2011 tenemos que existe un crecimiento anual de 321 contribuyentes lo que representa en términos porcentuales un 5.90%, este crecimiento es menor al crecimiento anual provincial que registra un incremento de 6.08%.

Según información de recaudación y cumplimiento por parte de la Administración Tributaria, este es el cantón que registra el menor cumplimiento en la Regional del Austro en relación de la meta fijada para cada año por la Administración Central, siendo estos los motivos por los cuales se escogió este cantón para el tema de estudio.

Gráfico N° 2



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Según los datos analizados tomando en consideración los habitantes de La Troncal, frente a los contribuyentes inscritos, se tiene que representa el 9.99%, es decir en términos generales 1 de cada 10 habitantes posee RUC distribuidos de la siguiente manera.

Cuadro N° 1

CONTRIBUYENTES			DATOS	
Contribuyentes Régimen Impositivo			1.809	33,27%
Simplificado Ecuatoriano RISE ³⁶				
Contribuyentes Régimen General ³⁷			3.629	66,73%
Total Contribuyentes Personas Naturales			5.438	100%

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 3



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Del universo de contribuyentes (Personas Naturales) es decir de los 5.438, únicamente 229 están marcados con la obligación de llevar contabilidad por haber superado los montos establecidos en el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 37 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

³⁶ Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano.- Las personas naturales ecuatorianas o extranjeras residentes, cuyos ingresos se encuentren por debajo de los 60.000 dólares al año y que posean un número de empleados bajo relación de dependencia menor o igual a 10 trabajadores.

³⁷ Los contribuyentes del Régimen General comprende las Personas naturales obligadas a llevar contabilidad y los contribuyentes no obligadas a llevar contabilidad

Cuadro N° 2

CONTRIBUYENTES		DATOS
Contribuyentes obligados a llevar contabilidad	229	4,21%
Contribuyentes no obligados a llevar contabilidad	5.209	95,79%
Total Contribuyentes	5.438	100%

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 4



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

La distribución de los contribuyentes también está dada por la actividad económica a la cual se dedica:

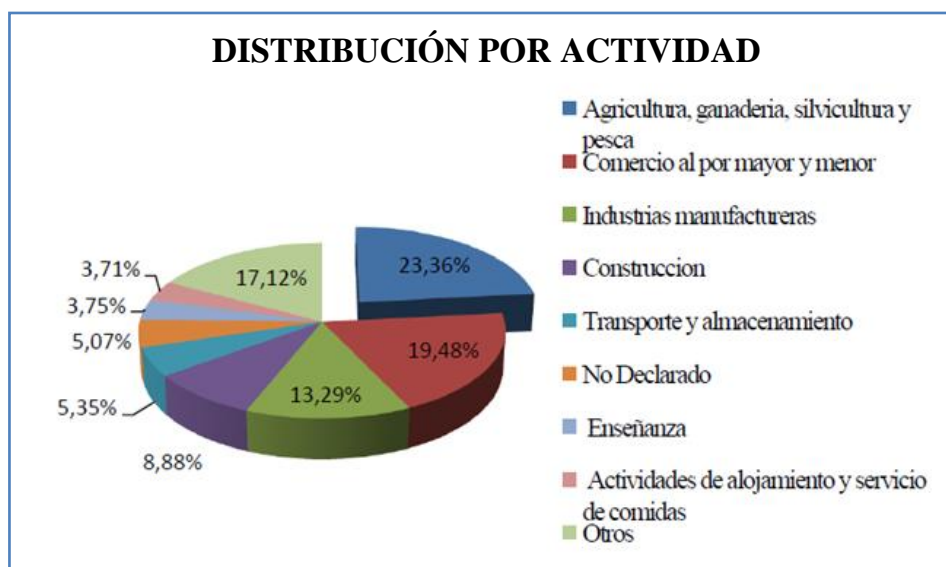
Cuadro N° 3

ACTIVIDAD ECONÓMICA	CONTRIBUYENTES
Agricultura, ganadería, etc.	1269
Comercio	1058
Industria	721
Construcción	483
Transporte	291

No declarado ³⁸	276
Enseñanza	204
Alojamiento	202
Otros	934
TOTAL CONTRIBUYENTES	5438

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI
Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 5



Fuente: Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón La Troncal – Depto. Rentas

2.3. LA PRESENTACIÓN DE LA OBLIGACIÓN.

Como se mencionó en el capítulo I del trabajo investigativo, los deberes formales de los contribuyentes o responsables entre otros puntos es: “*Presentar las declaraciones que correspondan*³⁹”, las mismas se presentan cuando la obligación sea exigible y esta es exigible a partir de la fecha que la Ley señale, para el caso de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales se

³⁸ Actividades de servicios prestados

³⁹ Código Tributario. Artículo 96 literal d).



toma en cuenta los siguientes plazos según lo dispuesto en el artículo 185 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

TABLA 1	
9º dígito	Fecha de vencimiento según el noveno dígito del RUC (hasta el día)
1	10 del siguiente mes
2	12 del siguiente mes
3	14 del siguiente mes
4	16 del siguiente mes
5	18 del siguiente mes
6	20 del siguiente mes
7	22 del siguiente mes
8	24 del siguiente mes
9	26 del siguiente mes
0	28 del siguiente mes

Fuente: Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Sin embargo para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas⁴⁰ no obligadas a llevar contabilidad que tienen únicamente actividades económicas en la cual venden bienes o prestan servicios según lo dispuesto en el artículo 55 y 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno gravados con tarifa 0%, o; vendiéndolos con tarifa 12% se le retiene el 100% del IVA, el mismo cuerpo legal les faculta a presentar una declaración acumulada semestral, de igual manera atendiendo el noveno dígito del RUC en las siguientes fechas.

⁴⁰ Está formada por aquellas personas que comparten una herencia que aún no ha sido repartida y que continúe generando rentas.



TABLA 2	
Semestre	Fecha de vencimiento según el noveno dígito del RUC (hasta el día)
Enero a Junio	Julio
Julio a Diciembre	Enero

Fuente: Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Así, se puede decir que el cumplimiento tributario parte del “calendario” fijado en la normativa para la presentación de las declaraciones y la inobservancia por parte del contribuyente o responsable lo convierte directamente en un infractor.

2.4. LA FALTA DE PRESENTACIÓN

Las penas aplicadas en los procesos de control como se ha explicado en el Capítulo I, gozan de legalidad puesto que la misma esta prevista en la Ley y en la Constitución; así, si la declaración no es satisfecha en los plazos establecidos en la norma vigente, esta se convierte automáticamente en un contravención por la violación del cuerpo legal adjetivo o incumplimiento de los deberes formales y sancionados con una multa no inferior a 30,00 dólares ni superior a los 1.500,00 dólares.

Los casos más generales por omisión de las declaraciones en cero, -según los reportes anuales de estadística disponible en la página web www.sri.gob.ec y de conocimiento general- se presentan con mucha más frecuencia en los contribuyentes personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, que en los contribuyentes obligados a llevar contabilidad⁴¹, se presume⁴² ya que este último por su condición misma tiene algún tipo de ingreso; o por su estructura más sólida que le obliga a registrar un contador para el cumplimiento de sus obligaciones.

⁴¹ Contribuyentes que posean ingresos anuales superiores a \$ 100.000; sus costos y gastos superiores a \$ 80.000; y un capital superior a 60.000.

⁴² Opinión del Autor



En este sentido y como medida supletoria por los contribuyentes personas naturales no obligados a llevar contabilidad que se encuentra omisos en sus declaraciones en cero (sin ventas e impuesto a pagar) por más de un mes, los mismos deberían pagar el valor por concepto de multa por incumplimiento de los deberes formales de \$ 31.25 según el Instructivo de Sanciones Pecuniarias, multiplicado por el número de meses de retraso, sin embargo se da el caso de que la Ley del RUC en su artículo 14 contempla que el contribuyente tiene el plazo de treinta días para comunicar a la Administración el cese de actividades y la inobservancia de esta norma es considerada como contravención y sancionada con una multa pecuniaria de 30,00 dólares, ante esto si un contribuyente se encontrara inmerso en lo dispuesto en el numeral 5.2.1.1 del Instructivo de Sanciones Pecuniarias (ver tabla 3) en más de un mes, es decir declaración en cero sin valor de ventas o impuesto a pagar, el contribuyente prefiere asumir el otro escenario, el cual consiste en acogerse a la sanción por cierre tardío del RUC y cancelar una multa única de 30 dólares, así se evita autoliquidarse la multa del Instructivo de Sanciones Pecuniarias de 31.25 dólares de los Estados Unidos multiplicados por los meses de retraso, si bien es cierto la misma Ley lo faculta y no se estaría hablando de un caso elusión tributaria pero la pregunta queda a flote: ¿Esa actuación es moral y ética?

Por todo lo expuesto, se puede decir que resulta un buen indicador tener un mínimo número de contribuyentes autoliquidados una multa pecuniaria por cuanto esto representaría un mayor cumplimiento.

2.5. LA PRESENTACIÓN TARDÍA

A diferencia del punto 2.4, en el cual la no presentación constituye una contravención y sancionada con una multa pecuniaria no menor a 30,00 dólares ni mayor a los 1.500,00 dólares, la presentación tardía de una declaración no está contemplada en norma adjetiva o sustantiva sino mas bien en una norma reglamentaria, en este caso la



trasgresión de la norma constituye una falta reglamentaria⁴³ y sancionada con una multa no inferior a 30,00 dólares ni mayor a 1.000,00 dólares. Para todos los casos de presunción de este tipo de faltas se procede según lo establecido en el debido proceso, esto es, se notifica al contribuyente el inicio sumario respectivo en el cuál se le concede un plazo probatorio de cinco días hábiles, ante lo cual el contribuyente tendrá que presentar todas las pruebas de descargo para desvirtuar el proceso sancionatorio dentro del término establecido para tal efecto, una vez concluido el tiempo, el funcionario competente emitirá una resolución de sanción con la multa pecuniaria correspondiente o en su defecto en caso de que el contribuyente desvirtúa el proceso sancionatorio se emitirá una resolución absolviéndolo de tal infracción.

2.6. PRESENTACIÓN EN CERO

Es obligación del contribuyente informar de manera oportuna cuando no se ha tenido ningún tipo de movimiento económico en un período determinado de tiempo, esto se lo realiza a través de su declaración que dicho sea de paso es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo y haciéndose responsable por los datos allí expresados.

Para la administración la presentación en cero de una declaración representa un riesgo fiscal⁴⁴ por el hecho registrar ventas cero en su declaración y poseer el RUC en estado activo.

Como se observa en el cuadro siguiente es más común que las personas que tiene la condición de no obligado a llevar contabilidad sean los que presenten el mayor número de declaraciones en cero, que los obligados a llevar contabilidad, por cuanto se entiende que si una persona está obligada a llevar contabilidad es justamente por su volumen de ventas y transaccionalidad que realiza a lo largo del ejercicio económico,

⁴³ Código Tributario define la Falta Reglamentaria Art. 351.- La inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas, que definen los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

⁴⁴ Ricardo Velloso, Riesgos fiscales, fuentes, revelación y gestión 21/05/2009 define el Riesgo Fiscal. - Es el desvío de los resultados fiscales de lo esperado al momento de prepararse el presupuesto y otros propósitos con fines fiscales.



es decir por tener ingresos anuales superiores a los 100.000,00 dólares, costos y gastos anuales superiores a los 80.000,00 dólares o un capital inicial para la actividad generadora del ingreso superior a los 60.000,00 dólares; en sí, su condición misma para con la Administración es más formal ya que se convierte en agente de retención⁴⁵ y tiene la obligación de registrar un contador en su Registro Único de Contribuyentes, adicionalmente el valor por concepto de multa pecuniaria para este sujeto es mucho mayor comparándola con la de un no obligado.

Es necesario especificar que presentar una declaración en cero no necesariamente es una infracción, cuando ésta es realizada fuera de plazo allí si se configura la falta.

2.6.1. DECLARACIÓN EN CERO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Para este caso se toma en consideración las declaraciones mensuales que realiza el contribuyente conjuntamente con las declaraciones semestrales que autoriza la Ley a través de la Administración Tributaria, siempre que se cumpla las condiciones previstas formales.

Para este análisis es necesario recalcar que las declaraciones no representan contribuyentes, así un contribuyente puede en un año presentar 1 como 12 declaraciones en cero; así se tiene:

⁴⁵ Son aquellos contribuyentes designados por la administración conforme a la ley para retener o percibir un impuesto, y depositarlo en las cuentas bancarias del Estado.



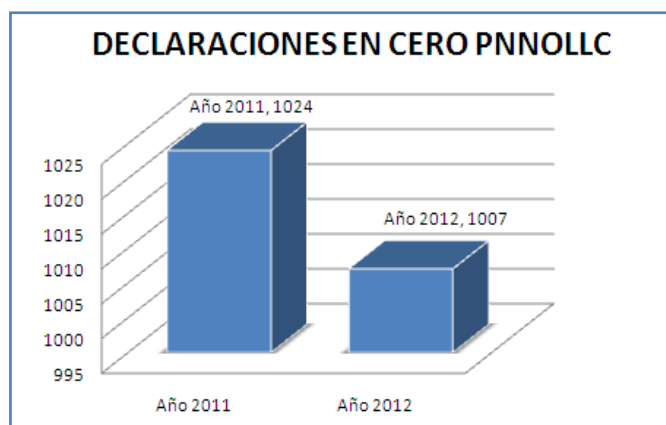
Cuadro N° 4

TIPO DE CONTRIBUYENTES	AÑO DE DECLARACIÓN	
	2011	2012
- Número de declaraciones en cero (IVA) correspondientes a PNNOLLC ⁴⁶	1024	1007
- Número de declaraciones en cero (IVA) correspondientes a PNOLLC ⁴⁷	191	250

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 6



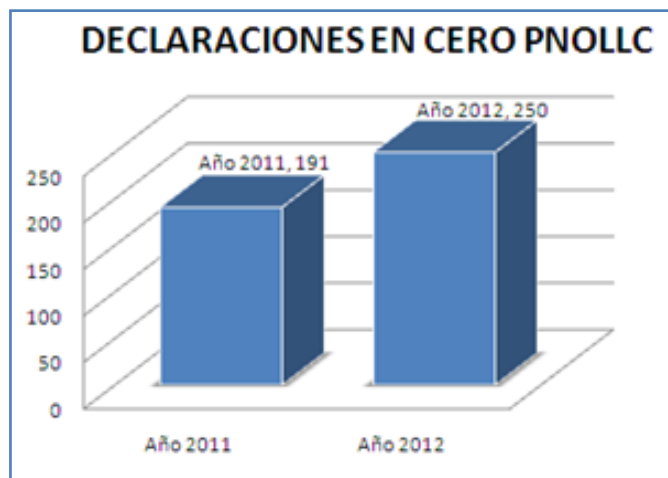
Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

⁴⁶ Persona Natural no obligada a llevar contabilidad

⁴⁷ Persona Natural obligada a llevar contabilidad

Gráfico N° 7



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Se puede apreciar que existe un comportamiento diferente entre estos 2 tipos de contribuyentes, para el primer caso las PNNOLLC en el año 2011 presentaron un total de 1024 declaraciones del Impuesto al Valor Agregado registrando en cero el casillero de ingresos e impuesto a pagar y en el año 2012 un total de 1007 declaraciones correspondiente al Impuesto al Valor Agregado registrando en cero el casillero de ingresos e impuesto a pagar, es decir existe un decremento en la presentación de declaraciones en cero del año 2011 al 2012 del 1.6%.

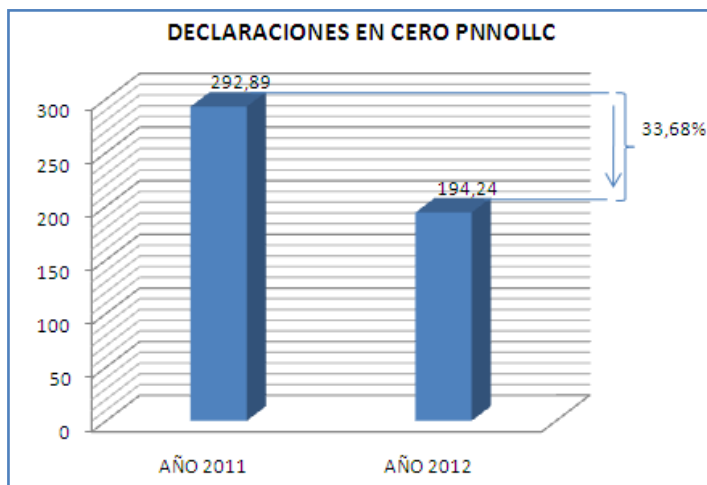
Sin embargo, para el caso de las PNOLLC se da un fenómeno inverso ya que para el año 2011 el número de declaraciones correspondientes al Impuesto al Valor Agregado registrando en cero la casilla de ingresos e impuesto a pagar fue de 191 declaraciones si lo comparamos con el año 2012 tenemos un total de 250 declaraciones, es decir aquí existe un incremento del 23.6% en la presentación de declaraciones en cero.

Este es un análisis de manera general de las declaraciones en cero dentro y fuera de los plazos correspondiente al Impuesto al Valor Agregado en los contribuyentes del cantón La Troncal.

2.6.2. DECLARACIONES EN CERO DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES

Esta obligación nace para quienes sean sujetos pasivos del ICE, indistintamente de su nivel de ingresos o transaccionalidad, ésta obligación está dada por el tipo de actividad económica que se realiza. En el cantón La Troncal la recaudación por concepto del Impuesto a los Consumos Especiales, según información proporcionada por el departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro, es casi nula en comparación con la provincia y peor aún con el país, sólo por citar un ejemplo la recaudación total para el año 2011 fue 292.89 dólares y para el año 2012 de 194.29 dólares, éstas fueron recaudadas por un solo contribuyente por el ICE a los servicios de televisión prepagada, de todas maneras se puede observar una disminución en la recaudación de este impuesto del 33.68 % en comparación con el año anterior, así se tiene:

Gráfico N° 8



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

En el cantón la Troncal se registra apenas para el año 2011, una declaración de ICE en cero y para el año siguiente la variable aumenta a 5 declaraciones en cero y como



se mencionó en el punto anterior del IVA (2.6.1), aquí se considera de manera general las declaraciones de ICE en cero dentro y fuera de los plazos.

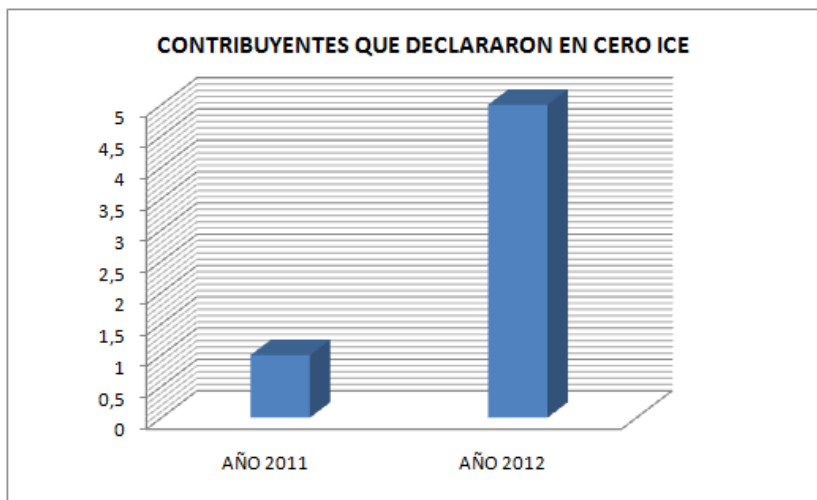
Cuadro N° 5

TIPO DE CONTRIBUYENTES	AÑO DE DECLARACIÓN	
	2011	2012
- Número de declaraciones en cero (ICE) correspondientes a PNNOLLC	1	5
- Número de declaraciones en cero (ICE) correspondientes a PNOLLC	0, No existen declaraciones	0, No existen declaraciones

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 9



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Según datos oficiales no existe contribuyentes obligados a llevar contabilidad que sean sujetos pasivos del ICE por ese motivo se tiene el valor de 0 (cero).



2.7. PRESENTACIÓN DEL IVA EN CERO FUERA DE LOS PLAZOS

La inobservancia a las normas adjetivas y/o reglamentarias ocasionan las brechas tributarias y como tema específico de estudio afecta directamente a la brecha de presentación, con la publicación del Instructivo de Sanciones Pecuniarias se pretende reducir principalmente ésta brecha a más de crear cultura tributaria.

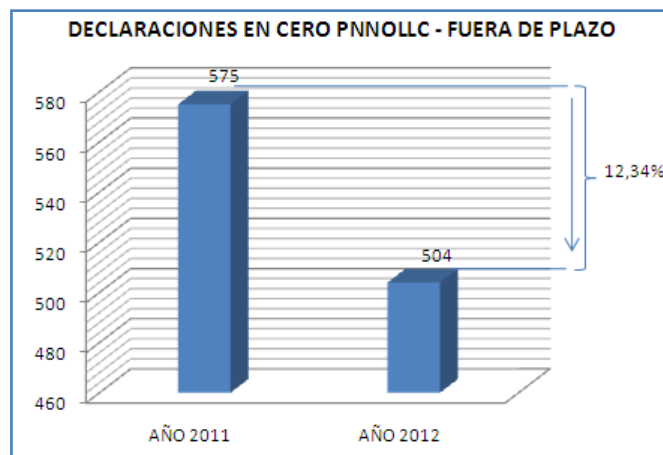
En los puntos anteriores se tiene detallado los contribuyentes que declaran en cero de manera general, ahora vamos a centrarnos en los contribuyentes que presentaron su declaración registrando en cero el casillero de ventas e impuesto a pagar, y adicionalmente fuera de los plazos establecidos para tal efecto.

Cuadro N° 6

TIPO DE CONTRIBUYENTES	AÑO DE DECLARACIÓN	
	2011	2012
- Número de declaraciones en cero (IVA) correspondientes a PNNOLLC, fuera de plazo.	575	504
- Número de declaraciones en cero (IVA) correspondientes a PNOLLC fuera de plazo.	114	79

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

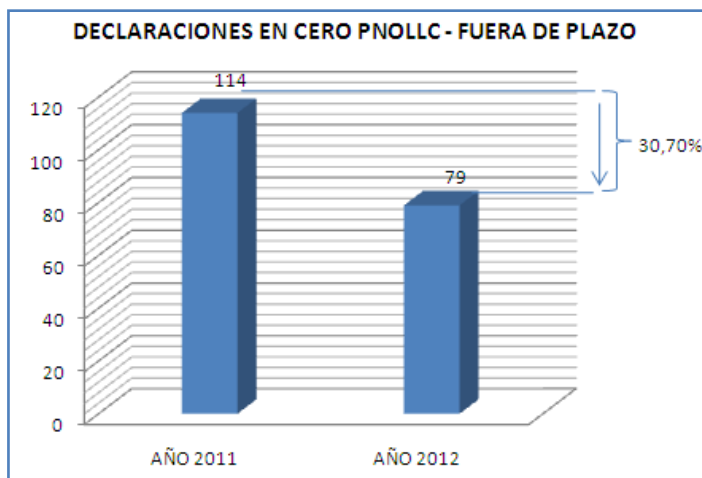
Gráfico N° 10

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Como se puede observar en el cuadro N° 9 el comportamiento del contribuyente cambia sustancialmente del año 2011 en el cual se presentaron 575 declaraciones en cero fuera de los plazos a 504 declaraciones en cero fuera de los plazos para el año 2012, se puede observar que la variable “Declaraciones” se decrementa del año 2011 al 2012 en 71 declaraciones que representa el 12.34%, a pesar de que en el año 2012 existe 5.90% más contribuyentes registrados con respecto al año 2011. Es un tema inversamente proporcional, a mayor cantidad de contribuyentes, menor es el número de infractores. Aquí es en donde se empieza a ver los resultados alcanzados con la publicación del Instructivo de Sanciones Pecuniarias⁴⁸.

⁴⁸ Fuente: Encuesta realizada por el Autor

Gráfico N° 11

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

De igual manera para el caso de los contribuyentes personas naturales obligados a llevar contabilidad Cuadro N° 10, para el año 2011 existían 114 declaraciones en cero fuera de plazo, luego de la publicación del instructivo el número de declaraciones en cero para el año 2012 se reduce a 79, se observa que la brecha se decrementa en un 30.70%, a pesar de incremento de contribuyentes que se viene dando año tras año. Se debe tomar en consideración que para el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad la multa por presentación tardía es el doble que para un no obligado, todos estos factores pueden incidir para que la variable del cumplimiento mejore sustancialmente.

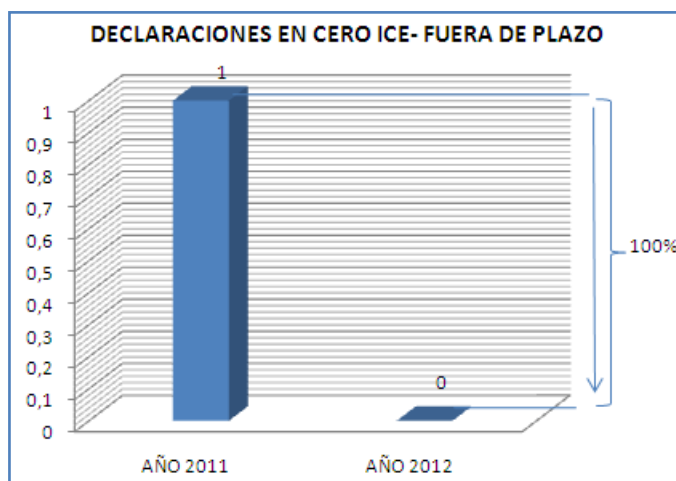
Al igual que en el cuadro anterior se empieza a ver los resultados alcanzados con la publicación del Instructivo de Sanciones Pecuniarias.

2.8. PRESENTACIÓN DEL ICE EN CERO FUERA DE LOS PLAZOS

Para el caso de La Troncal se mencionó que no genera mayormente ingresos por concepto de este impuesto, sin embargo se tiene el dato de que una sola declaración

fue presentada tardía para el año 2011 y ninguna para el año 2012, generando el instructivo un cumplimiento efectivo del 100%⁴⁹.

Gráfico N° 12



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

A pesar de que los sujetos pasivos del ICE en La Troncal no representa mayor incidencia, en este cantón se puede apreciar que el Instructivo de Sanciones Pecuniarias también logra el objetivo para el cual fue planteado.

En definitiva en los 2 impuestos indirectos analizados en este capítulo como lo son el IVA e ICE se verificó que se consiguió reducir la brecha de presentación, lo que genera una mejor cultura con respecto a periodos anteriores.

⁴⁹ Fuente: Encuesta realizada por el Autor



CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL IMPACTO FISCAL DEL INSTRUCTIVO DE SANCIONES PECUNIARIAS EN EL CANTÓN LA TRONCAL PERÍODO 2011-2012

3.1 EL INSTRUCTIVO DE SANCIONES PECUNIARIAS

Con el objeto de implantar un modelo sancionatorio para graduar la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, y/o por segmento o estrato de contribuyente, atendiendo los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, se crea el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, publicado en el Suplemento del Registro Oficial número 553 del 11 de octubre del 2011. Este instructivo describe la forma de determinar los valores de las sanciones pecuniarias ya sea por contravención o faltas reglamentarias.

Para establecer los valores que se van aplicar a las sanciones pecuniarias se segmenta de acuerdo al tipo de contribuyente tomando en consideración el principio de equidad o igualdad entre iguales así:

- Contribuyentes especiales
- Sociedades con fines de lucro
- Personas naturales con la obligación de llevar contabilidad
- Personas naturales sin la obligación de llevar contabilidad y sociedad sin fines de lucro.

Para esto, el numeral 5.2.1 del Instructivo de Sanciones Pecuniarias establece que todos los sujetos pasivos podrán pagar sus multas adicionalmente a lo previsto en el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en los siguientes casos:



“Cuando los sujetos pasivos presenten su declaración del IVA y registren en cero el casillero correspondiente a impuesto a pagar y los casillero correspondientes a ventas”

“Cuando los sujetos pasivos presenten su declaración del ICE y registren en cero el casillero correspondiente a impuesto a pagar y los casillero correspondientes a ventas”

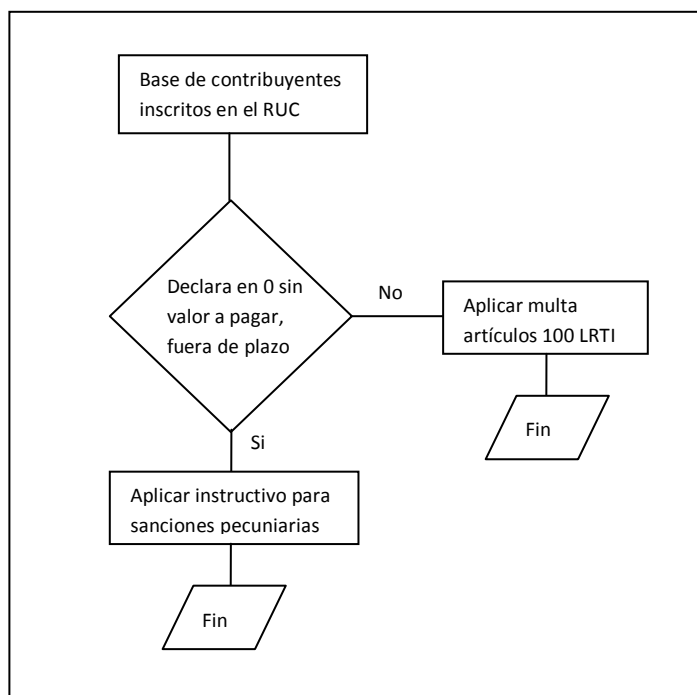
Para estos casos la multa se calculará aplicando la siguiente Tabla N° 3, la misma que está definida en el punto 5.2.1.1 del Instructivo de Sanciones Pecuniarias:

TABLA 3	
Tipo de sujeto pasivo	Valor en USD
Contribuyente especial	250.00
Sociedad con fines de lucro	125.00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	62.50
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedad sin fines de lucro	31.25

Fuente: Instructivo de Sanciones Pecuniarias, Registro Oficial 553 del 11/10/2011

Por esta razón, si un contribuyente antes de octubre de 2011 fecha en la cual se publicó el Instructivo de Sanciones Pecuniarias, presentaba su declaración de IVA o ICE sin valor a pagar y sin ventas, no tenía la obligación de reconocer el hecho imponible y realizar la cuantificación de la cantidad a pagar por concepto de multa, sin embargo después de octubre del mismo año, se da el caso de que si el contribuyente tiene que presentar una (1) declaración de IVA o ICE en cero es decir sin valor a pagar y sin valores de ingresos o ventas, debe reconocer y cuantificar una multa de 31,25 dólares para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro; 62,50 dólares para personas obligadas a llevar contabilidad; 125,00 dólares para sociedades con fines de lucro; y, 250,00 dólares para contribuyentes especiales.

Si el contribuyente no cumple con lo dispuesto en la norma adjetiva o sustantiva, y en fundamento al tema de investigación, no presenta a tiempo sus declaraciones de impuestos a la cual está obligado como sujeto pasivo y adicionalmente no genera ningún tipo de ingreso económico relacionado con las ventas y el impuesto a pagar es cero, en ese momento se configura la infracción tributaria, la misma que tiene que ser autoliquidada por el contribuyente conforme lo establece el Instructivo de Sanciones Pecuniarias, de no ser éste el caso, es decir que su declaración esté retrasada, sin embargo existió algún tipo de ingreso económico y/o genera impuesta a pagar, en ese momento se aplicará la multa ya no en función del Instructivo sino conforme lo dispone el artículo 100⁵⁰ de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Diagrama N° 1

Fuente: Área de métodos y procedimientos de la Dirección Nacional del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

⁵⁰ Ley de Régimen Tributario Interno Art. 100.- Cobro de multas.- Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos, no presenten sus obligaciones tributarias, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3 por ciento por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la misma se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, la multa impuesta no podrá exceder del 100 por ciento de dicho impuesto.



Los procesos de control están a cargo de los departamentos respectivos de la Administración Tributaria, cuando se detectare que el contribuyente no cumple con su obligación de autoliquidar la multa pecuniaria a pesar de estar obligado de acuerdo al análisis anterior, se procede a notificar el inicio sumario respectivo, otorgándole el plazo de 5 (cinco) días⁵¹ para el cumplimiento respectivo o en su defecto para que presente todas las pruebas de descargo que desvirtúen el proceso sancionatorio, esta gestión de notificación por parte de la Administración obliga al contribuyente a autoliquidar la multa con la valores incrementados, es decir ya no en función de la tabla N° 3, sino en función de la Tabla N° 4; de esta manera:

TABLA 4	
Tipo de sujeto pasivo	Valor en USD
Contribuyente especial	375.00
Sociedad con fines de lucro	187.50
Persona natural obligada a llevar contabilidad	93.75
Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedad sin fines de lucro	46.88

Fuente: Instructivo de Sanciones Pecuniarias, Registro Oficial 553 del 11/10/2011

Si a pesar de la notificación realizada al contribuyente éste no cumple lo dispuesto luego de haber transcurrido el plazo de 5 días hábiles, el funcionario competente⁵² procederá a dictar la resolución en la que impondrá la sanción que corresponda con los siguientes valores:

TABLA 5	
Tipo de sujeto pasivo	Valor en USD
Contribuyente especial	500.00
Sociedad con fines de lucro	250.00
Persona natural obligada a llevar contabilidad	125.00

⁵¹ Art. 363 del Código Tributario.

⁵² Código Tributario Art. 362.- Competencia.- La acción para sancionar las faltas reglamentarias y contravenciones, es también pública, y será ejercida por los funcionarios que tendrán competencia para ordenar la realización o verificación de los actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos presentados por los contribuyentes o responsables.



Persona natural no obligada a llevar contabilidad, sociedad sin fines de lucro	62.50
--	-------

Fuente: Instructivo de Sanciones Pecuniarias, Registro Oficial 553 del 11/10/2011

En este sentido la normativa actual trata en posible de que el contribuyente mejore su comportamiento o cultura tributaria, ya que si el mismo va a realizar una declaración en cero es decir sin generar actividad económica por sus ventas y/o impuesto a pagar, pero lo realiza dentro de los plazos establecido para tal efecto, no estaría contraviniendo la Norma Tributaria y por ende no debería pagar ningún tipo de valor por concepto de multa ya sea por el Instructivo de Sanciones Pecuniarias ni tampoco por el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Si bien es cierto, el Instructivo de Sanciones Pecuniaria no crea nuevas multas, sin embargo regula su cuantificación, es más, es un instructivo de carácter administrativo para ayudar al funcionario a imponer la sanción pecuniaria de una manera más justa y dentro de los parámetros que el Código Tributario ya prevé, por lo tanto tiene validez administrativa.

Al Instructivo de Sanciones Pecuniarias, por el momento no se le podría posicionar en ninguna escala dentro del orden jerárquico normativo por el mismo hecho de ser un instrumento administrativo.

3.2. RECAUDACIÓN DE CONTRIBUYENTES QUE SE AUTOLIQUIDAN LA MULTA POR PRESENTACIÓN TARDÍA.

Con los datos obtenidos en el capítulo anterior se observa significativamente la reducción de la brecha de presentación por cuanto cada vez son menos los contribuyentes que presentan tardíamente su declaración en cero.

En fundamento a esto se muestra la recaudación única y exclusivamente por concepto de pago de multas en las declaraciones tardías en cero, tanto de la personas naturales



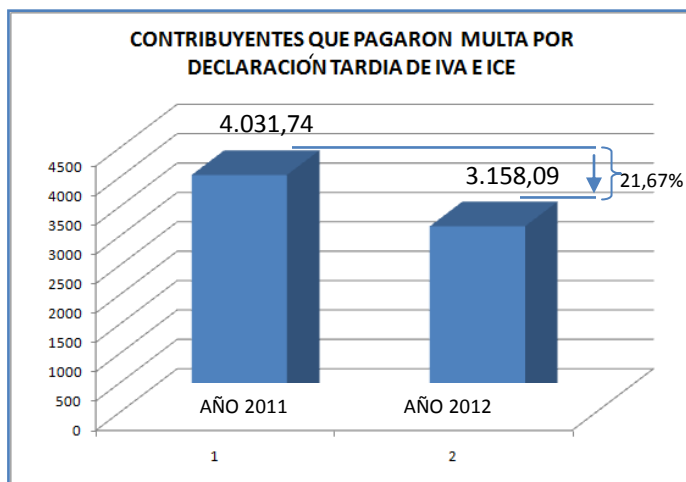
no obligadas a llevar contabilidad como de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad por los impuestos indirectos como son el IVA y el ICE para el período de noviembre y diciembre del año 2011, fecha en la que estuvo en vigencia el Instructivo de Sanciones Pecuniarias en la cual alcanzó el valor de 4.031,74 dólares, mientras que para los períodos similares de noviembre y diciembre del año 2012 esta recaudación se redujo a 3.158,09 dólares es decir un decremento del 21.67%, para lo cual el Estado deja percibir estos ingresos, sin embargo, ese es el objetivo principal de la política fiscal y por ende del Instructivo de Sanciones Pecuniarias, mejorar el cumplimiento oportuno, es decir el Instructivo de Sanciones Pecuniarias persigue un fin extra fiscal ya que el Estado no presupuesta en base a multas tributarias si no en base a una política impositiva por la recaudación de los diferentes tributos que administra.

Cuadro N° 7

	AÑO FISCAL	
	2011	2012
- Recaudación por concepto de multas períodos noviembre y diciembre.	4.031,74	3.158,09

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 13

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

En este contexto analizado, es un buen indicador tener una menor recaudación por concepto de multa ya que representa un mayor cumplimiento tributario.

3.3. CONTRIBUYENTES QUE INOBSERVARON EL INSTRUCTIVO

A pesar de los múltiples esfuerzos que realiza la Administración Tributaria en socializar y fomentar la cultura tributaria para una buena cohesión social en el Estado Ecuatoriano y un verdadero pago justo y oportuno de los impuestos, siempre está presente el incumplimiento por parte de los contribuyentes que se rehúsan a cumplir de manera oportuna y voluntaria.

En el cuadro N° 12 se observó la recaudación de los contribuyentes que pagaron la multa pecuniaria por la presentación tardía tanto de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado como del Impuesto a los Consumos Especiales, sin embargo, este dato refleja únicamente la recaudación voluntaria de los contribuyentes que cumplieron su obligación de autoliquidar la multa económica, sin embargo también existe el grupo de contribuyentes que continúan con el hábito infractor, es decir

siguen presentando su declaración en cero de manera tardía y adicionalmente no se autoliquida el valor de la multa inobservando por completo el Instructivo de Sanciones Pecuniarias, éstos representan para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad el 18% de total de declaraciones en cero para el año 2011 y el 14,3% para el año 2012. Mientras que para los contribuyentes con la obligación de llevar contabilidad representa en el año 2011 el 12,6% y para el año 2012 el 5.6%.

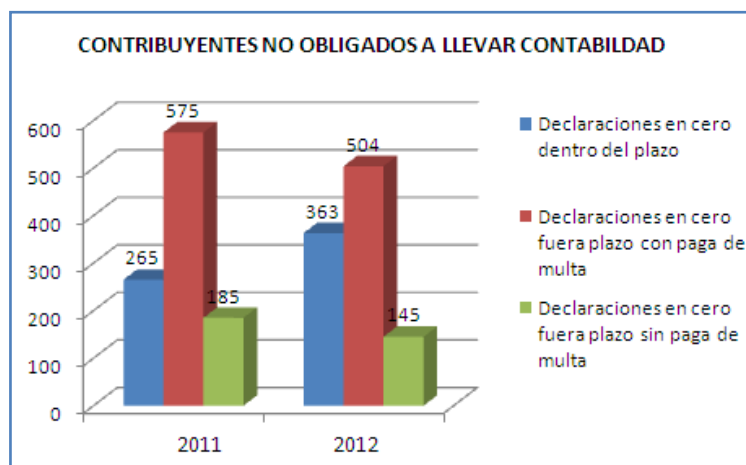
Cuadro N° 8

CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD				
	2011	%	2012	%
Declaraciones en cero dentro del plazo	265	25,9	363	35,9
Declaraciones en cero fuera plazo con paga de multa	575	56,1	504	49,8
Declaraciones en cero fuera plazo sin paga de multa	185	18	145	14,3
Total declaraciones en cero	1025	100	1012	100

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 14



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación



Este gráfico demuestra que las declaraciones en cero para personas naturales no obligados a llevar contabilidad dentro de los plazos mejora sustancialmente y de la misma manera mejora el comportamiento para las declaraciones en cero fuera de los plazos ya que en el primero existe un incremento mientras que en el segundo el número de declaraciones baja considerablemente a pesar de existir más contribuyentes con respecto al año anterior. Con lo que se continúa comprobando que el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias sigue cumpliendo su fin para el cual fue creado, el mismo que es demostrado por los datos estadísticos expresados en el presente estudio.

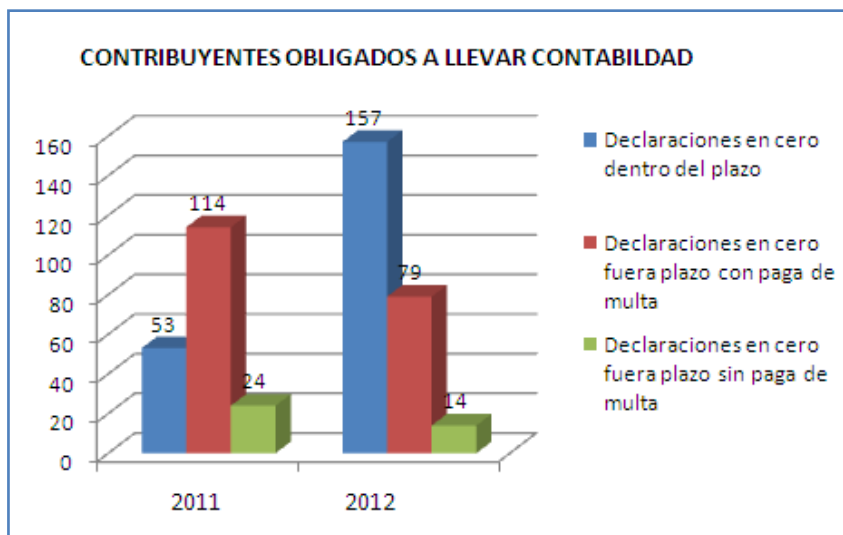
Cuadro N° 9

CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD				
	2011	%	2012	%
Declaraciones en cero dentro del plazo	53	27,7	157	62,8
Declaraciones en cero fuera plazo con paga de multa	114	59,7	79	31,6
Declaraciones en cero fuera plazo sin paga de multa	24	12,6	14	5,6
Total declaraciones en cero	191	100	250	100

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 15



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

De igual manera para el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se observa mejor aún el cumplimiento observando el factor porcentual, tomando en cuenta que la sanción para este tipo de contribuyentes es mucha más onerosa comparados con el grupo de los no obligados a llevar contabilidad.

De allí en más para los sujetos pasivos que continúan con el incumplimiento es decir presentando su declaración de IVA e ICE en cero fuera de los plazos y adicionalmente sin consignar el valor por concepto de multa, el trato por parte de la administración es otro, en el cual se inicia con una notificación para luego exigir el pago con valores incrementados incluso por la vía coactiva, de todas maneras este punto no es parte del tema de investigación.



3.4. SECTORIZACIÓN DEL CUMPLIMIENTO E INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

El cantón La Troncal está conformado por 2 parroquias rurales éstas son: Pancho Negro y Manuel de Jesús Calle y una parroquia urbana: La Troncal; a continuación se puede observar la distribución de los contribuyentes personas naturales por ubicación geográfica:

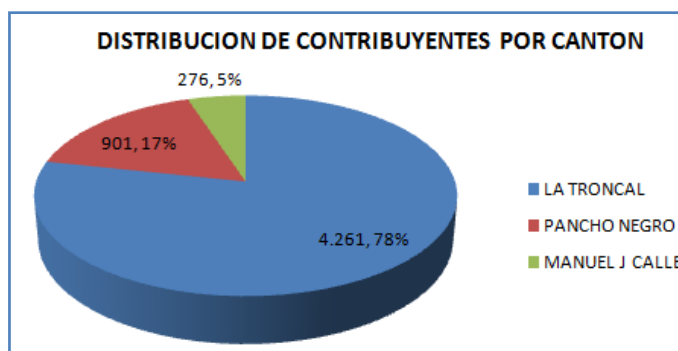
Cuadro N° 10

	Contribuyentes	%
LA TRONCAL	4.261	78,36
PANCHO NEGRO	901	16,57
MANUEL J CALLE	276	5,08
TOTAL CANTÓN	5.438	100,00

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

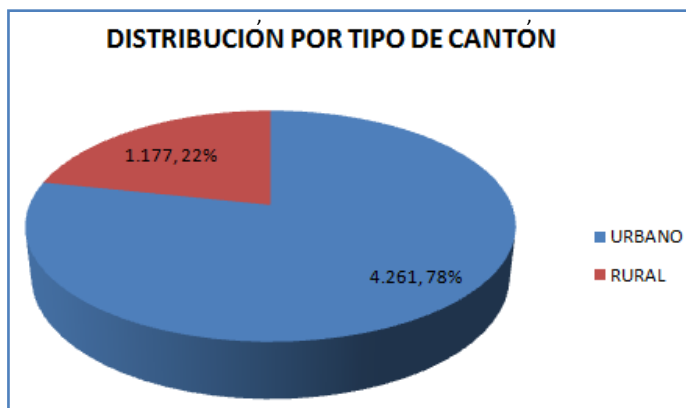
Gráfico N° 16



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

La Parroquia Manuel de Jesús Calle es la que contiene la menor cantidad de contribuyentes inscritos en el RUC y representa apenas el 5% del cantón.

Gráfico N° 17

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Mientras que, si lo sectorizamos por tipo de parroquia Rural o Urbana, la Parroquia Rural representa el 22% frente al 78% de la población Urbana.

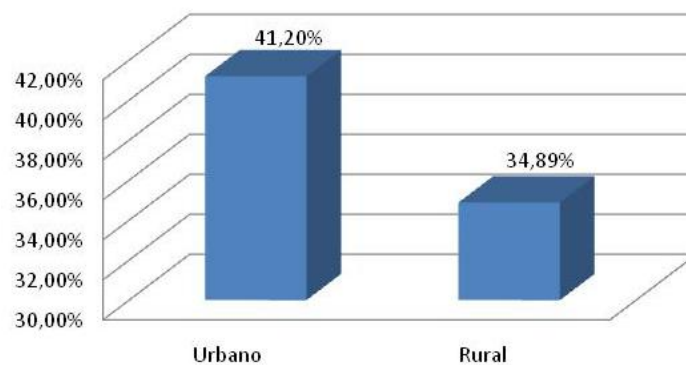
Se ha analizado la ubicación geográfica que registra el mayor y menor cumplimiento tributario, medido en términos porcentuales, ya que cada sector posee un número distinto de contribuyentes.

Se ha tomado en su conjunto a las personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad, por cuanto la totalidad de contribuyentes obligados a llevar contabilidad están inscritos y catastrados en el cantón La Troncal.

Así para el área urbana en el año 2012 fecha en la que ya estuvo en vigencia el Instructivo de Sanciones Pecuniarias se presentaron un total de 985 declaraciones en cero, de las cuales 405 fueron presentadas dentro de plazo y 579 fuera de plazo.

Del mismo modo para el área rural en el año 2012 se presentaron un total 278 declaraciones en cero, de los cuales 97 declaraciones fueron presentadas dentro de los plazos y 181 fuera de plazo, representado el comportamiento por ubicación geográfica de la siguiente manera.

Gráfico N° 18
CUMPLIMIENTO

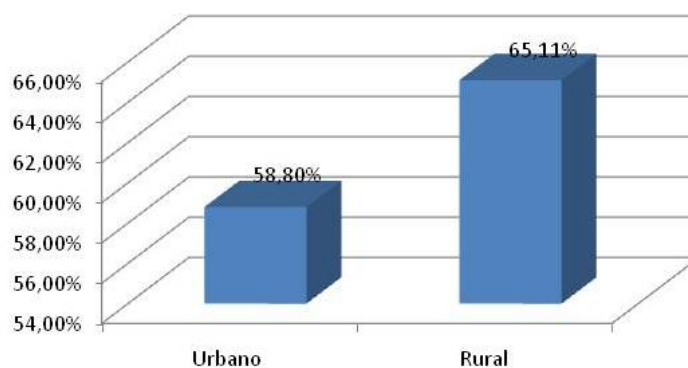


Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Al igual que los análisis anteriores si el cumplimiento es del 41.20%, por simple deducción se establece que incumplimiento son los valores contrarios así:

Gráfico N° 19
INCUMPLIMIENTO



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

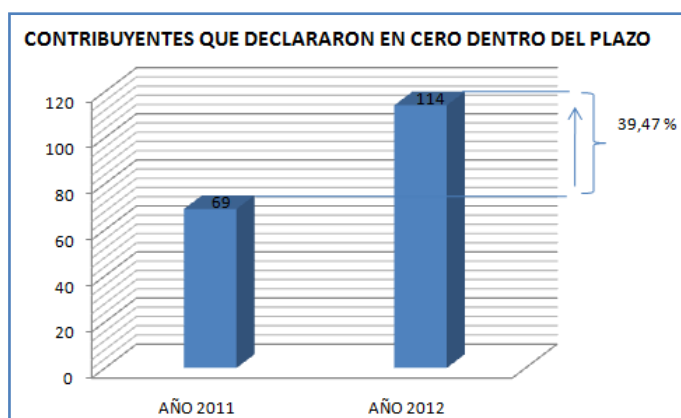
Se puede apreciar que el sector rural es el que registra el mayor incumplimiento comparándola con el sector urbano, esto se puede dar por diferentes factores como

por ejemplo la falta de control in-situ por parte de la Administración en estos lugares, la ubicación geográfica, socialización, cultura, etc.

Los controles que realiza la Administración en base a los lineamientos generales dispuestos por el área de métodos y procedimientos, están orientadas primeramente por su materialidad, luego la oportunidad y finalmente por la capacidad operativa; resulta muy complicado llegar a puntos o zonas geográficas en donde la recaudación es mínima tomando en cuenta los costos que representa para la administración el traslado a esas zonas haciendo referencia al factor costo-beneficio y dejando de gestionar contribuyentes potenciales en otros lugares representativos, es por eso que existen lugares en donde el control se hace casi nulo y se espera la reacción voluntaria por parte del contribuyente en base a la normativa legal vigente aplicada.

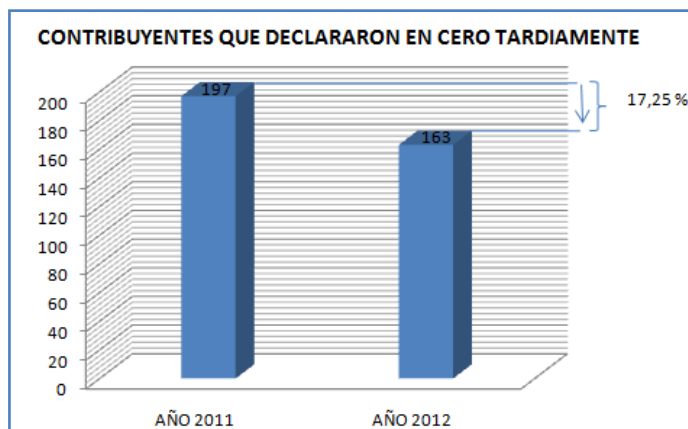
A pesar de esto se nota también que en la zona rural mejora el comportamiento tributario, por tomar un ejemplo para el año 2011 se presentaron 69 declaraciones en cero dentro del plazo y para el año 2012 el número de declaraciones en cero dentro de los plazos fue de 114; de igual manera en la parte contraria, es decir los contribuyentes que presentaron tardíamente su declaración en cero, para el año 2011 fue de 197 declaraciones y para el año 2012 fue 163 declaraciones representados así:

Gráfico N° 20



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 21

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

3.5. ANÁLISIS DE LA OMISIDAD Y CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Para efectos del presente estudio el cumplimiento o incumplimiento tributario se obtiene por deducción, es decir, que para ello se necesita tener el dato de la omisidad, por ejemplo para el año 2012 el total de contribuyentes personas naturales inscritos en los catastros fue de 5.438 contribuyentes según información proporcionada por el Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas, del total únicamente 649 contribuyentes se encontraban omisos en la presentación de declaraciones, es decir la diferencia, los 4.789 contribuyentes sí se encontraban con su obligaciones tributarias al día representados en el siguiente cuadro.

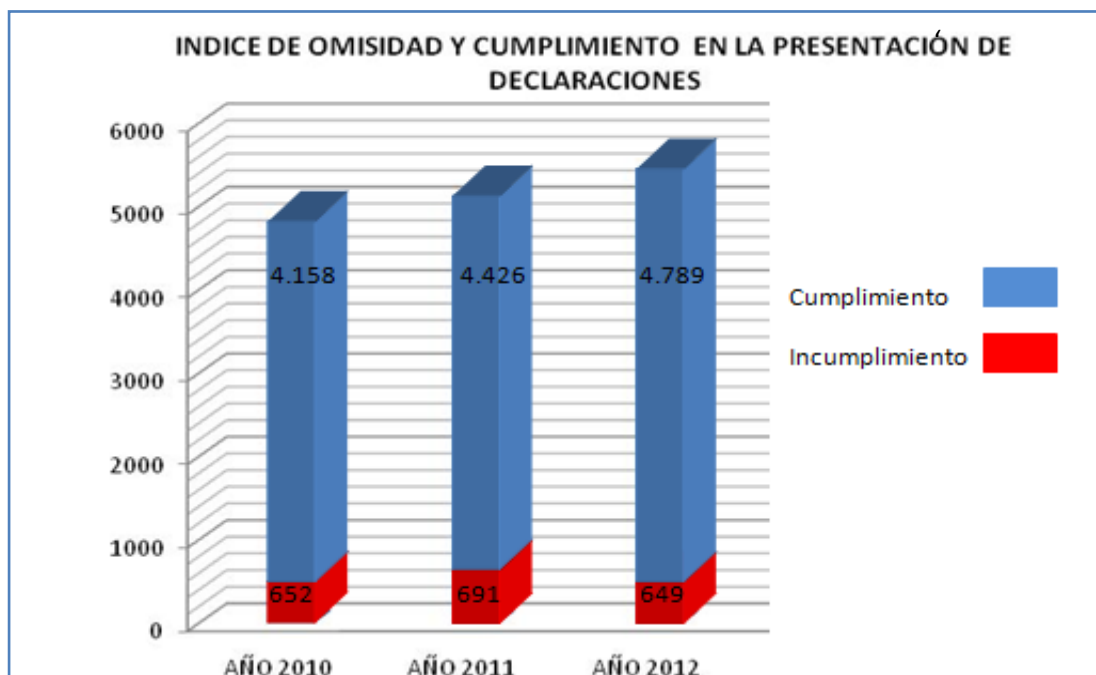
Cuadro N° 11

COMPORTAMIENTO	AÑO DE DECLARACIÓN		
	2010	2011	2012
- Cumplimiento.	4.158	4.426	4.789
- Incumplimiento	652	691	649
- TOTAL	4.810	5.117	5.438

Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Gráfico N° 22



Fuente: Departamento de Planificación de la Dirección Regional del Austro del SRI

Elaboración: Autor de la investigación

Al igual que en los análisis anteriores y solo para efectos comparativos se utilizó información correspondiente al ejercicio económico 2010.

A medida de que crece la economía y los niveles de recaudación de impuesto año tras año, crece cada vez más el número de contribuyentes como se puede observar en el cuadro anterior, sin embargo, el número de contribuyentes omisos también crece



pero únicamente del año 2010 al año 2011; para el año 2012, fecha en la cual ya estaba en vigencia el Instructivo de Sanciones Pecuniarias se da un efecto regresivo y el número de contribuyentes omisos decrece a pesar de existir un mayor número de contribuyentes inscritos con respecto de los años inmediatos anteriores, si la lógica continuara se estaría hablando de que para las años posteriores seguiría mejorando el cumplimiento oportuno de obligaciones.

3.6 ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DE REINCIDENCIA EN LA PRESENTACIÓN TARDIA DE DECLARACIONES EN CERO DE LOS CONTRIBUYENTES QUE PAGARON UNA MULTA PECUNIARIA.

Para este análisis se tomó en consideración los datos del numeral 3.1 del presente trabajo “RECAUDACIÓN DE CONTRIBUYENTES QUE SE AUTOLIQUIDAN LA MULTA POR PRESENTACIÓN TARDÍA”. En la cual se observó a 104 contribuyentes que pagaron una multa de \$ 31,25 USD y \$ 62,50 USD en función del Instructivo de Sanciones Pecuniarias en los períodos de noviembre y diciembre del año 2011; y se comparó con los mismos periodos del año 2012, es decir noviembre y diciembre, encontrándose que existe reincidencia en 4 contribuyentes⁵³.

En síntesis se puede decir que 4 de cada 100 contribuyentes continúan con el comportamiento infractor

3.7 ENCUESTA DIRIGIDA A LOS HABITANTES DEL CANTÓN LA TRONCAL

Con la intención de conocer cuál es la percepción de los contribuyentes domiciliados en el cantón La Troncal con respecto al régimen sancionador que aplica la Administración Tributaria, se han elaborado 61 encuestas.

⁵³ Información proporcionada por el Departamento de Planificación de la Dirección Regional Austro del Servicio de Rentas Internas.



ENCUESTA DIRIGIDA A LOS CONTRIBUYENTES DEL CANTON LA TRONCAL
POR FAVOR MARQUE CON UNA “X” LA RESPUESTA QUE CONSIDERE
APROPIADA

1. ¿Es usted sujeto pasivo del ICE? Si___ No___

2. ¿Qué tipo de contribuyente es usted?

Obligado a llevar contabilidad___ No obligado a llevar contabilidad___

3. ¿Por qué usted cumple con declarar y pagar impuesto?

Por obligación___

Por el trato que recibe de parte del SRI___

Por la equidad del sistema fiscal (es justo)___

Por un deber cívico, formal y ético___

Por la percepción del gobierno de turno___

Porque sabe a dónde van y en qué se utilizan los tributos___

Para no ser Sancionado___

Otra___

4. ¿Conoce las sanciones que aplica el SRI al incumplimiento en la presentación de declaraciones?

Si___ No___

5. ¿Conoce el instructivo de sanciones pecuniarias?

Si___ No___

6. ¿Sabía usted que presentar una declaración en cero fuera de los plazos constituye una infracción, la misma que es sancionada con una multa económica?

Si___ No___

7. ¿Alguna vez presentó una declaración de impuestos en cero (sin valores de ventas y compras) tardíamente?

Si___ No___

7.1 Si su respuesta anterior fue SI, ¿Ha vuelto a presentar tardíamente la declaración?

Si ___ ¿Por qué?_____

No ___ ¿Por qué?_____

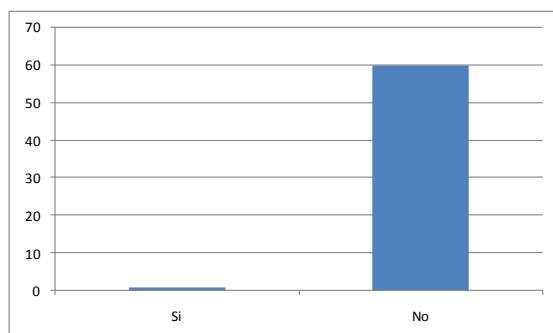


3.8 TABULACIÓN DE DATOS

1. ¿Es usted sujeto pasivo del ICE?

Si: 1

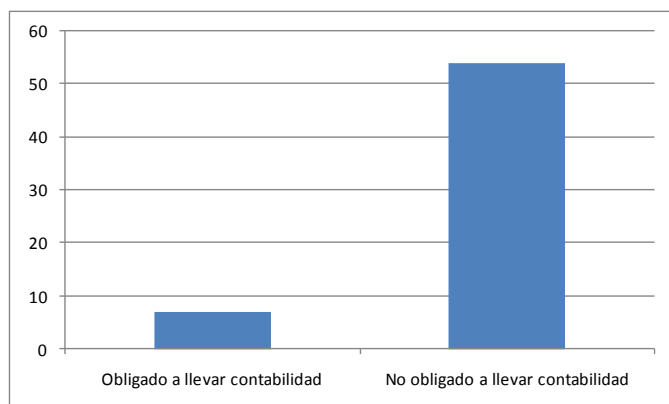
No: 60



2. ¿Qué tipo de contribuyente es usted?

Obligado a llevar contabilidad: 7

No obligado a llevar contabilidad: 54



3. ¿Por qué usted cumple con declarar y pagar impuesto?

Por obligación:	6
Por el trato que recibe de parte del SRI:	7
Por la equidad del sistema fiscal (es justo):	11
Por un deber cívico, formal y ético:	16
Por la percepción del gobierno de turno:	2
Porque sabe a dónde van y en qué se utilizan los tributos:	10

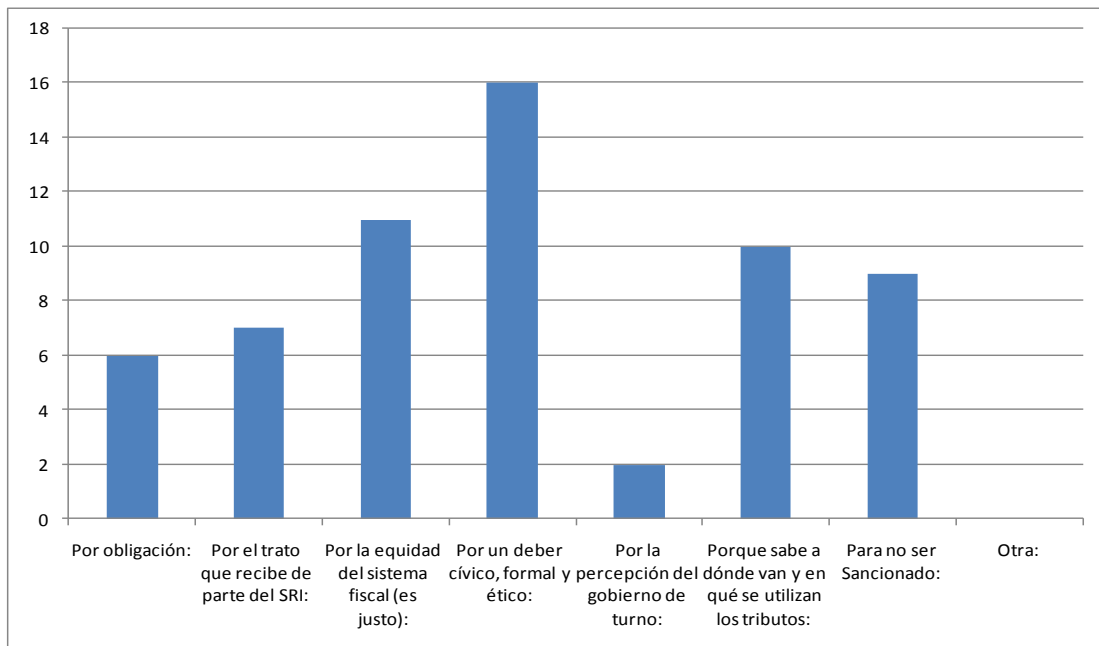


Para no ser Sancionado:

9

Otra:

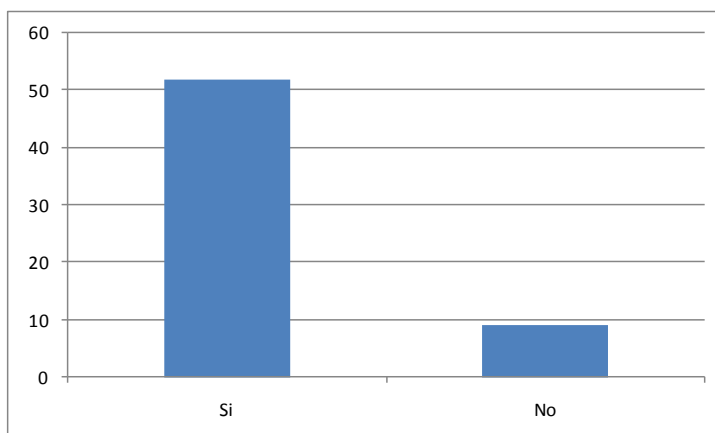
0



4. ¿Conoce las sanciones que aplica el SRI al incumplimiento en la presentación de declaraciones?

Si: 52

No: 9

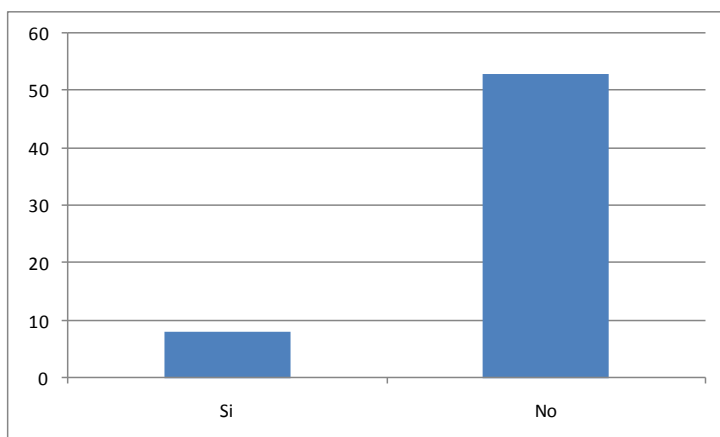




5. ¿Conoce el instructivo de sanciones pecuniarias?

Si: 11

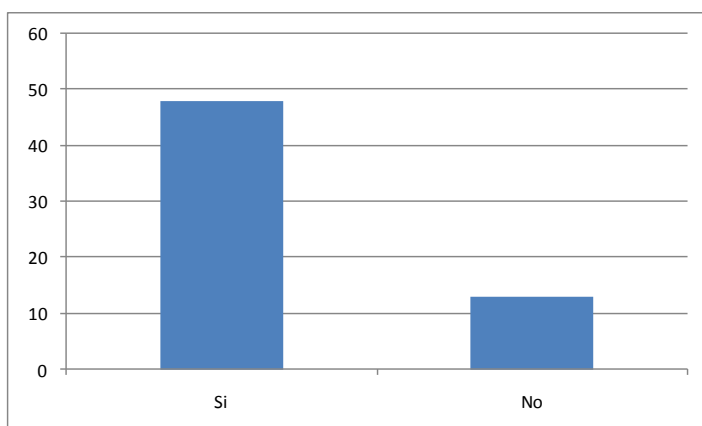
No: 49



6. ¿Sabía usted que presentar una declaración en cero fuera de los plazos constituye una infracción, la misma que es sancionada con una multa económica?

Si: 48

No: 13

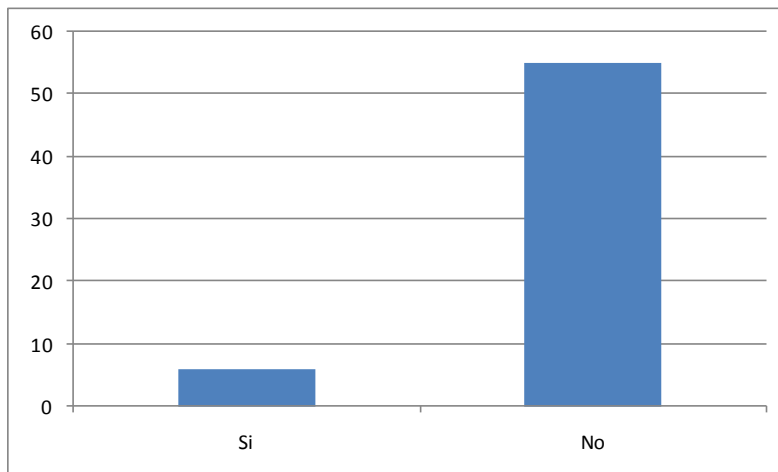




7. ¿Alguna vez presentó una declaración de impuestos en cero (sin valores de ventas y compras) tardíamente?

Si: 6

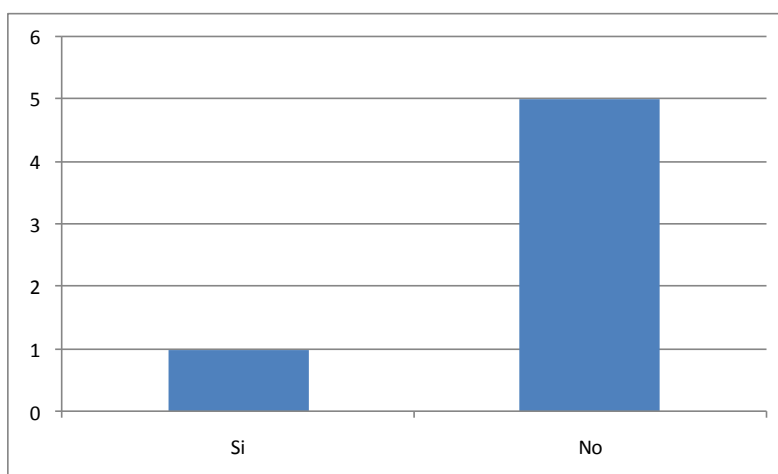
No: 55



7.1 Si su respuesta anterior fue Si, ¿Ha vuelto a presentar tardíamente la declaración?

Si: 1

No: 5





CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De acuerdo a todos los aspectos tratados, en base del enfoque teórico e información histórica utilizada correspondiente al ejercicio económico 2011-2012, se exponen las siguientes conclusiones y recomendaciones relacionadas con el tema de estudio propuesto y desarrollado.

4.1.CONCLUSIONES

El papel de la Administración Tributaria hoy por hoy se ha convertido en un tema de fundamental importancia ya que se encarga de la recaudación de los impuestos, los mismos que sirven para enriquecer el Presupuesto General del Estado.

Las políticas públicas planteadas por el Ejecutivo han servido para que cada vez la recaudación sea mucho mayor, así lo demuestran los índices macro económicos de conocimiento público sobre la recaudación tributaria y su afección al Presupuesto General del Estado, es así que cada vez existe un mayor número de contribuyentes que presentan sus obligaciones a tiempo y la recaudación cada año se incrementa considerablemente⁵⁴, claro está que también existe el sector informal o el que simplemente no cumple sus obligaciones por distintos factores analizados en el Capítulo II, por ésta razón se llega a la conclusión de que el ser humano necesita del poder coercitivo para corregir cualquier tipo de conducta, no solo hablemos desde la parte tributaria, sino en términos generales la conducta humana, en síntesis se puede decir que cuando mayor es el control, menor es el incumplimiento y desde el punto de vista tributario cuando mayor es el castigo, el contribuyente decide cumplir, como se evidenció claramente a lo largo del desarrollo del trabajo investigativo.

⁵⁴ Información oficial reportada en la página web del Servicio de Rentas Internas www.sri.gob.ec



Un fenómeno particular que se dio en todos los casos, es que con la publicación del Instructivo de Sanciones Pecuniarias, a medida de que crecía el número de contribuyentes año a año, el número de contribuyentes infractores decrecía significativamente, en todos los escenarios se dio un efecto inversamente proporcional, incluso en la zonas rurales el efecto fue inversamente proporcional aunque no en la misma magnitud que en el sector urbano.

El pilar fundamental de cumplimiento está ligado a la ética y la moral y, para esto el primero en dar ejemplo tiene que ser la Administración a través de sus funcionarios con una correcta conducta y una correcta aplicación de las normas tributarias; para esto el personal debe constantemente ser capacitado y motivado para el estricto cumplimiento de las actividades encomendadas.

No cabe duda que la formación y preparación académica del individuo afecta y da mayores niveles de cumplimiento, es por eso que en el casco urbano se registra mejor cumplimiento que en el rural y según información proporcionada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC) se desprende que existe mayor formación académica en las zonas urbanas que en las rurales.

De todas maneras, otro factor importante para el comportamiento del contribuyente está atado a los aspectos de credibilidad del sistema fiscal, existe una tendencia del comportamiento de los ciudadanos hacia una mejor cultura tributaria, cuando el ejecutivo actúa con honestidad y transparencia, en la utilización de los ingresos provenientes del pago de los tributos⁵⁵.

Para concluir, el Instructivo de Sanciones Pecuniarias logró regular la discrecionalidad que tenía el funcionario para aplicar una sanción pecuniaria, desde su publicación se definieron valores fijos por estratificación y tipo del contribuyente.

⁵⁵ Fuente: Encuesta elaborada por el Autor



4.2.RECOMENDACIONES

En base a los resultados obtenidos en el presente trabajo, se debe solicitar al departamento de comunicación de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas la difusión de la política sancionadora, en vista de que se está dando los resultados esperados.

El SRI, deben mantener una política constante de capacitación a los ciudadanos sobre la importancia de la contribución fiscal para así lograr la construcción de ciudadanía fiscal, además se debe informar de donde vienen y a donde van destinados los recursos provenientes de la recaudación tributaria.

De igual manera se debe dar mayor atención a los sectores marginados, sean estos los rurales o de difícil acceso, a través de brigadas móviles, ya que allá es donde se están registrando los mayores niveles de incumplimiento.

El presente trabajo puede ser utilizado por el departamento específico del Servicio de Rentas Internas para dar soporte al desarrollo del Instructivo de Sanciones Pecuniarias y también para todas las personas que estén involucrados en el campo tributario, así como también para Funcionarios de la Administración involucradas directa o indirectamente con el proceso sancionatorio y para estudiantes que tengan el deseo de conocer algo más sobre los procesos de control que realiza el Servicio de Rentas Internas.

Se debe continuar con la creación de planes que apunten fundamentalmente a crear una nueva actitud en el comportamiento de los sujetos pasivos, incentivar al cumplimiento voluntario y hacer de éste un deber cívico para todos los ciudadanos, crear un espíritu de solidaridad para beneficiar a los que más necesitan en fundamento con el principio constitucional de la redistribución de la riqueza.

Así como, se crean políticas de castigo para los contribuyentes infractores, se debe analizar la posibilidad de crear una política para incentivar al contribuyente que



cumple sus deberes formales tratando de reflejar el impacto positivo en quienes no cumplen.

Como recomendación final se propone dar un peso jurídico mayor al Instructivo de Sanciones Pecuniaria, normando a través de reglamento, el mismo podría ser incluido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.



BIBLIOGRAFÍA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ECUADOR, 2008. R.O #449

CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO. Codificación No. 2005-09. R.O. 242-3S, 29-XII-2007

LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO. Codificación No. 2004-026 R.O. 242-3S, 29-XII-2007.

LEY REFORMATORIA PARA LAS FINANZAS PÚBLICAS, 1999. Ley No. 99-24

LEY DEL RUC, Codificación No. 2004-022. Registro Oficial 398, 12-VIII-2004

LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, R.O. 312, 5-XI-1999.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, “Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias”, 2011.

CEF-SRI, “El Impuesto al Valor Agregado Capítulo I”, enero 2012.

CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES, “Hacia una nueva política fiscal para el buen vivir”, 2012

QUERALT, Juan Martín. “Curso de Derecho Financiero Tributario”.14ta edición. Editorial Tecnos, España, 2003.

ALVAREZ ECHAGUE, Juan. “Las Sanciones Tributarias Frente a sus Límites”, 2004.

MOSCOSO, Humberto. “Investigación de Operaciones”, Universidad de Cuenca.

PATÍÑO, Rodrigo. “Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo”.



MOSCOSO, Vanessa. Tesis: “Efecto de las clausuras en la generación del riesgo tributario”, 2012.

C. MORALES Y F. RUIZ, “Análisis de la Evasión Fiscal en el Impuesto a la Renta del Ecuador”, 2005.

VELLOSO, Ricardo. “Riesgos fiscales, fuentes, revelación y gestión” 2009.

[Documento-WWW].<http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1034-los-impuestos.pdf> fecha 21/01/2014

[Documento-WWW].<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/463/1/T619-MDE-Salazar-Jurisprudencia%20constitucional%20tributaria%20en%20el%20Ecuador.pdf>. fecha 02/02/2014

[Documento-WWW].[http://documentacion.asambleanacional.gob.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/5ae02301-11d4-4722-af70-ff75429015a/Ley%20Intrepretativa%20del%20Primer%20Inciso%20del%20Art%C3%ADculo%20329%20del%20C%C3%B3digo%20Tributario%20\(Tr%C3%A1mite%20No.%20113790](http://documentacion.asambleanacional.gob.ec/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/5ae02301-11d4-4722-af70-ff75429015a/Ley%20Intrepretativa%20del%20Primer%20Inciso%20del%20Art%C3%ADculo%20329%20del%20C%C3%B3digo%20Tributario%20(Tr%C3%A1mite%20No.%20113790). 04/02/2014

[Documento-WWW]. URL <http://www.forexeco.com/economia/haciendapublica/222-historia-impuesto-sobre-el-valor-anadido.html>. Fecha 21/02/2014.

[Documento-WWW]. URL <http://www.slideshare.net/alrayon/ud-fe-t2-contabilidad-general>. Fecha 21/02/2014

[Documento-WWW]. URL http://www.cntv.org.co/cntv_bop/basedoc/desicion/comisioncandina/desicion_comisioncandina_dec599.html. Fecha 21/02/2014